جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

# إمكانية استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج

( دراسة تطبيقية )

# The Applicability of Business Risk Strategy in Auditing of Petroleum Companies under Production Sharing Contracts.

(Applied Study)

قدمت هذه الدراسة لنيل درجة الماجستير في المراجعة

إشراف

الأستاذ الدكتور

حسين أحمد دحدوح

إعداد

ديمة عباس عباس

١٤٣١هـ
٢٠١٠م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَكَذَلِكَ أَنْزَلْنَاهُ قُرْآنًا عَرَبِيًّا وَصَرَّفْنَا فِيهِ مِنَ الْوَعِيدِ لَعَلَّهُمْ يَتَّقُونَ أَوْ يُحْدِثُ لَهُمْ ذِكْرًا ۞ فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ أَنْ يُقْضَى إِلَيْكَ وَحْيُهُ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

صدق الله العظيم

سورة طه – الآيتان ١١٣ – ١١٤

# لجنة المناقشة والحكم

## تتألف لجنة المناقشة والحكم من السادة

**الأستاذ الدكتور:** حسين القاضي

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

اختصاص: مراجعة الحسابات

عضواً

**الأستاذ الدكتور:** حسين دحدوح

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

اختصاص: مراجعة الحسابات

عضواً مشرفاً

**الأستاذة الدكتورة: رشا حمادة**

الأستاذة في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

اختصاص: تحليل مالي

عضواً

## الإهداء

لا لأنه تقليد وإن يكن جميلاً

ولا لأنه اعتراف بالجميل - وإن كنت مغمورة به حتى الغرق

بل لأنني لأريد أن أقول:

إلى أمي

إلى من ملأت حياتي حباً وحناناً ودفئاً

إلى من نورت دربي وقلبي

إلى أبي

إلى من علمني معنى الحياة

إلى من دفعني دائماً لأكون الأفضل

إلى أصدقائي

إلى من دعموا طموحي دائماً ووقفوا إلى جانبي

## شكر وتقدير

شكري العظيم لله عز وجل الذي منحني العلم والصبر والقوة.

وأتقدم بجزيل الشكر للإستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح الذي كان له الفضل الأكبر في إنجاز هذه الرسالة.

وأتقدم بالشكر للدكتور حسين القاضي على تقديم المساعدة.

وأخيراً شكري وتقديري لأعضاء لجنة المناقشة والحكم.

**الباحثة**

# المحتويات

**الفصل الثالث**

**الدراسة التطبيقية**

# قائمة الجداول

# قائمة بالأشكل

# قائمة الاختصارات المستخدمة في الدراسة

| باللغة العربية | باللغة الإنكليزية | الاختصار |
|---|---|---|
| المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين | American Institute of Certified Public Accountants | AICPA |
| خطر المراجعة | Audit Risk | AR |
| مخاطر الأعمال في المراجعة | Business Risk Audit | BRA |
| المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين | The Canadian Institute of Chartered Accountants | CICA |
| لجنة رعاية المنظمات | Committee of Sponsoring Organizations | COSO |
| خطر الرقابة | Control Risk | CR |
| المصرف التشيكي الحكومي | Czech bank Ceskoslovenska Obchodni Banka | CSOB |
| خطر الاكتشاف | Detection Risk | DR |
| المبادئ المحاسبية المتعارف عليها | General Accepted Accounting Principles | GAAP |
| معايير المراجعة المتعارف عليها | General Accepted Auditing Standards | GAAS |
| مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية | International Auditing and Assurance Standards Board | IAASB |
| معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا ورويلز | Institute of Chartered Accountants in England and Wales | ICAEW |
| الاتحاد الدولي للمحاسبين | International Federation of Accounting | IFAC |
| معهد المدققين الداخليين | The Institute of Internal Auditors | IIA |
| الخطر الملازم | Inherent Risk | IR |
| المعيار الدولي للمراجعة | International Standard on Auditing | ISA |
| أكبر شركة مراجعة في العالم | Klynveld,Beat, Marwick, Goerdeler | KBMG |
| مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة | Public Company Accounting Oversight Board | PCAOB |
| اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد | Special Committee on Assurance Services | SCAS |

# ملخص

## إمكانية استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج

( دراسة تطبيقية )

إعداد
ديمة عباس عباس

إشراف الأستاذ الدكتور
حسين أحمد دحدوح

إن تبني استراتيجيات التدقيق القائمة على خطر الأعمال خلال التسعينات من قبل العديد من شركات المراجعة الكبرى،شكل موضوعاً ولّد كثيراً من التساؤلات. حيث يستجيب المراجع، وفق مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال، للتعقيد المتزايد في القوائم المالية من خلال الفهم الشامل لكل من صناعة المنظمة الخاضعة للمراجعة وإستراتيجيتها وعملياتها، ومن خلال توظيف هذا الفهم من أجل القيام بعملية المراجعة.

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تنصب على الإستراتيجية المناسبة للمراجع لبناء عمله وصولاً إلى إنجاز هدف مهمته بكفاءة وفعالية، من خلال دراسة إمكانية استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

وتقوم الدراسة على فرضيتين هما:

١- يمكن استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز ـ عقود تقاسم الإنتاج.

٢- إن استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز - عقود تقاسم الإنتاج، تؤدي إلى مراجعة أكثر كفاءة بالمقارنة مع استراتيجية خطر المراجعة.

وقد اعتمدت الباحثة في إعداد الدراسة على المصادر الثانوية بغية تغطية الجانب النظري للدراسة وذلك بالرجوع إلى الكتب والدوريات والدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة؛ فضلاً عن الجانب العملي من خلال تطبيق الإستراتيجية على إحدى شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- يمكن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج.

٢- إن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج يساعد على فهم أعمق لوضع المنشأة من خلال دراسة المنشأة دراسة وافية من الداخل والخارج، وتحديد مواطن المخاطر والتركيز على فهمها ومدى انعكاسها على القوائم المالية وتأثيرها على تحقيق إستراتيجية المنشأة وأهدافها.

٣- إن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج يساعد على رفع كفاءة المراجعة من خلال تخفيض وقت المراجعة عن طريق التقليل من الاختبارات الجوهرية.

٤- إن المراجعة وفق إستراتيجية مخاطر الأعمال أكثر عملية من المراجعة وفق إستراتيجية خطر المراجعة التقليدي،لأنها تسمح للمراجع بمرونة أكثر في اتخاذ الإجراءات التي تساعد على الوصول إلى أهدافه، كما أنها تمكن المراجع من تقديم قيمة مضافة للمنشأة من خلال المقترحات التي يمكن أن يقدمها المراجع لها والتي توصل إليها المراجع من فهمه العميق للمنشأة وخاصة فيما يخص الرقابة على المخزون وأسعار الصرف.

٥- إن استراتيجية مخاطر الأعمال تعتبر بديلاً قوياً قابلاً للتطبيق وإن هذا التطبيق يحمل في طياته إعادة النظر في معايير المراجعة برمتها.

كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات وهي:

١- ضرورة إدخال تعديلات جوهرية على المعايير المهنية المبنية على خطر المراجعة وخطر المعاينة والانطلاق من أدنى إلى أعلى، واستبدالها بمعايير جديدة تبنى على خطر الأعمال عن طريق ربط خطر الأعمال مع خطر المراجعة كتحديد درجة خطر الأعمال التي يتوصل إليها المراجع بشكل أولي واعتبارها هي الخطر الملازم تمهيداً لاستخراج خطر الاكتشاف الذي يمثل المتغير الأكثر أهمية في معادلة خطر المراجعة.

٢- ضرورة مبادرة المحاسبين القانونيين ذاتياً لتحديث معرفتهم وتنمية مهاراتهم فيما يتعلق باستخدام استراتيجية مخاطر الأعمال، لكونها تعد مدخلاً حديثاً للمراجعة فضلاً عن كونها تشكل أساساً مناسباً للمهنة ولما لها من أهمية في النهوض بالمهنة ومجابهة التحديات التي تواجهها في الوقت الحاضر.

# الفصـــل الأول
# الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

- تمهيد
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- دراسات سابقة
- فرضيات الدراسة
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

# الفصل الأول
# الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

**١- تمهيد:**

إن نقطة الانطلاق الأولى في عملية المراجعة تتجلى في اختيار الإستراتيجية المناسبة التي يرتكز عليها المراجع في إعداده لعملية المراجعة.

ويقصد بإستراتيجية المراجعة الخطة التي تضعها منشأة المراجعة بهدف إنجاز عملية المراجعة خلال الفترة المحددة، حيث يعمد المراجع إلى تقسيم العمل بين فريق المراجعة بحسب طبيعة عمليات المشروع، عن طريق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة على شكل إجراءات عملية يمكن متابعتها والإشراف على تنفيذها.[١]

تعددت مداخل إستراتيجية المراجعة تبعاً للتطور التاريخي الذي واكب مهنة المراجعة، وقد تبنت معايير المراجعة الأمريكية والدولية خطر المراجعة المبني على تقويم الرقابة الداخلية من خلال مدخل المعاينات. وكان للظروف الاقتصادية والتكنولوجية المتقدمة التي شهدها العالم في العقود الأخيرة دور في إظهار فشل خطر المراجعة وكثرة الدعاوى القضائية المثارة ضد مراجعي الحسابات، واتساع الفجوة بين حاجات قراء القوائم المالية ومعطيات التقارير التي يقدمها مراجعو الحسابات مما أدى إلى ظهور إستراتيجية مخاطر الأعمال.

وبالرغم من تبني العديد من المهنيين وأساتذة الجامعات لمخاطر الأعمال في بداية القرن الحالي، إلا أن صدور قانون Sarbanes Oxly في الولايات المتحدة عام ٢٠٠٢ **صرف** الاهتمام الدولي عن مخاطر الأعمال من خلال المزيد من التركيز على تقويم الرقابة الداخلية وإعداد تقرير المراجع بحيث يشمل تقويمَه للرقابة الداخلية من خلال التقارير المالية دون الاكتفاء بالقوائم المالية فقط.[٢] ولما كان هذا القانون يتطلب مجهوداً أكبر من قبل مراجعي

---

[١] القاضي، حسين ودحدوح، حسين أحمد و قريط، عصام، تدقيق الحسابات **٢، جامعة دمشق، ٢٠٠٩**،ص ١٥.

[2] **Messier Jr., William F – Steven M.Glover – Douglas F.Prawitt – Auditing et Assurance Services – Fourth Edition – McGraw – Hill/Irwin Online Resources,2003, p202.**

الحسابات، وقد لا يفي بمطالب المجتمع المالي، لذا ترى الباحثة أن مخاطر الأعمال لم ينل نصيبه من الاهتمام وقد يكون هو البديل الذي يجب على المهنة تبنيه في المستقبل.

من هنا جاءت فكرة هذا البحث الذي يعمل على الدراسة النظرية لمقومات مخاطر الأعمال وتطبيق هذه المقومات على بيانات فعلية ومقارنة النتائج مع خطر المراجعة التقليدي.

كان مجال التطبيق الذي اختاره الباحث إحدى شركات النفط - عقود تقاسم الإنتاج - وهي شركة ذات أهمية واعدة من حيث ما تقدمه من إنتاج لمصادر الطاقة من النفط والغاز، وتشرف عليها إدارة مشتركة بين الشركة السورية للنفط وشركة إينا الكرواتية، عن طريق إخضاع بيان النشاط الربعي الذي تقدمه إدارة هذه الشركة إلى المراجعة بحسب إستراتيجية مخاطر الأعمال ومقارنة ذلك مع خطر المراجعة.

## ٢- مشكلة الدراسة:

يعتبر انتقاء إستراتيجية المراجعة من الأمور الهامة التي تؤثر في كفاءة المراجعة وفعاليتها. وقد قدمت المعايير المهنية استراتيجية معيارية تعتمد على خطر المراجعة، إلا أن استراتيجية خطر الأعمال تحاول تقديم بديل لخطر المراجعة عن طريق التركيز على نجاح المنشأة الخاضعة للمراجعة في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى بعض المخاطر التي تفرضها البيئة الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة.

لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يمكن استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز- عقود تقاسم الإنتاج.
- هل تختلف نتائج المراجعة من حيث الكفاءة والفعالية إذا ما تم استخدام استراتيجية خطر المراجعة عن نتائج استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال.

**٣- أهداف الدراسة:**

**تتمثل أهداف الدراسة في** مايلي:

- بيان إمكانية استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج.
- مقارنة نتائج تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال مع نتائج تطبيق استراتيجية خطر المراجعة.

**٤- أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تنصب على الإستراتيجية المناسبة للمراجع لبناء عمله وصولاً إلى إنجاز هدف مهمته بكفاءة وفاعلية، من خلال دراسة إمكانية استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج. ومقارنة النتائج التي تم الحصول عليها في ظل تبني استراتيجية مخاطر الأعمال مع النتائج في ظل تبني استراتيجية خطر المراجعة.

**٥- دراسات سابقة:**

**أولاً**: الدراسات الأجنبية:

**١) دراسة: Erjeckson et al (2000)** [1]

تمت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الأمريكية بعنوان: "لماذا تفشل مهمات المراجعة؟ دليل إثبات من شركة Lincoln للادخار والإقراض" "Why do Audits Fail? Evidence From Lincoln Savings and Loan.

هدف الدراسة هو تقديم المزيد من الفهم لمخاطر الأعمال. حيث أدرك .Erjeckson et al، من خلال القيام بفحص أسباب فشل عدد من مهمات المراجعة في الولايات المتحدة في نهاية القرن الماضي، أن المراجعين الذين اتبعوا تقنيات الفحص التفصيلي قد فشلوا في اكتشاف تحريفات رئيسة في القوائم المالية. كما وجدوا أن المراجعين الذين أنجزوا عملية المراجعة

[1] Erjeckson, Marle & Mayhew, Brian W. & Fliix, William,2000 , "Why do Ausits fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan", Journal of Accounting Research, Spring.

بنجاح، بحيث تمكنوا من اكتشاف التحريفات، هم المراجعون الذين ركزوا على الفهم الشامل لمخاطر أعمال المنشأة.

وبينت الدراسة أنه على الرغم من أن Lincoln هي شركة توفير وإقراض، إلا أنها قامت بإتمام العديد من الصفقات العقارية، ولو أن المراجعين اتبعوا مدخل مخاطر الأعمال لكان بإمكانهم أن يكتشفوا أن:

- المنشأة قد تحركت باتجاه صفقات عقارية حقيقية ذات مخاطر عالية، وهذا يعني أنها تعدَّت نشاطها المتمثل في الإقراض، ودخلت في إنشاء العقارات والمضاربة بها؛
- سوق العقارات كان يعيش في حالة ركود جوهري؛
- أغلب الأموال المستخدمة لتمويل المبيعات، التي تشكل معظم صافي ربح Lincoln، جاءت في الأصل من عمليات إقراض مقدّمة من شركة تابعة لها، وهذا يعني أن مخاطر البيع كلها ظلت باقية لدى Lincoln؛
- بإمكان المراجع أن يتوقع أن العديد من صفقات المبيعات العقارية ستتعرض للتخلف عن سداد قيمها، مما يجعل المخاطر باقية لدى الشركة المالكة لأن الشركة التابعة قد أقرضت الأموال الضرورية للمشتري.

فضلاً عن ذلك بينت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة أن منهجية المراجعة، التي تحدد المخاطر وتقيمها، تعد جزءاً رئيساً لأي عملية مراجعة.
ومن أبرز التوصيات ضرورة أن تقوم منهجية المراجعة على تحديد المخاطر وتقييمها و لاسيما مخاطر الأعمال.

### ٢) دراسة: Eilifsen et al. (2001) [1]

تمت هذه الدراسة في جمهورية التشيك وهي دراسة ميدانية بعنوان: " تطبيق نموذج **المراجعة على أساس مخاطر الأعمال**" " Application of the Business Risk Audit Model"

[1] Eilifsen, Aasmund & Kanechel, W. & Wallage, Philip, 2001, "Application of the Business Risk Audit Model: A field Study", Accounting Horizons.

تمثل محور اهتمام الدراسة في وصف التغيرات الأساسية التي طرأت على المراجعة والتركيز على مخاطر الأعمال Business Risk في تولّي أي مهمة مراجعة.

استندت الدراسة في جانبها الميداني على تحديد مسبق لمجموعة من النتائج المتوقع حدوثها من مهمة مراجعة تستند على نموذج مخاطر الأعمال ومن ثم تمحيص مراجعة فعلية تمت وفق هذا الأساس لجمع أدلة الإثبات بشأن التوقعات المحددة.

طبقت هذه الدراسة على مراجعة القوائم المالية لعام ١٩٩٧م لبنك حكومي يقع في براغ Prague في جمهورية التشيك ويُرمز له اختصاراً بـ CSOB. وقامت شركة المراجعة KPMG بتنفيذ مهمة المراجعة، واستهدفت الدراسة بيان أثر نموذج المراجعة على أساس مخاطر الأعمال على عملية المراجعة.

وقد حدد الباحثون مجموعة من التوقعات يمكن أن تنتج من جراء استخدام نموذج المراجعة على أساس مخاطر الأعمال وهي على النحو التالي:

١- تقدير المخاطر الاستراتيجية ومخاطر المعالجة وتحليلها.

٢- جمع أدلة الإثبات: حيث قام فريق المراجعة بجمع إثباتات من مصادر غير تقليدية.

٣- إدارة عملية المراجعة: بحيث تم إنجاز عملية المراجعة بحيث تكون موزعة بانتظام على مدار السنة، وتم تعزيزها باجتماعات متكررة لفريق المراجعة.

٤- هيكلية فريق المراجعة: حيث يتضمن فريق المراجعة اختصاصات متعددة وخبراء في مختلف المجالات.

٥- تقديم قيمة مضافة: يشكل فريق المراجعة مصدر ثقة للمنشأة باعتباره يُكلف بجزء من مهمة المراجعة. كما أن المراجع يشكل مصدر آخر لخدمات التأكيد مما يؤدي إلى ظهور خدمات جديدة تقدمها مهنة المراجعة.

توصل الباحثون، بعد إتمام عملية المراجعة، إلى عدة استنتاجات مرتبطة بتوقعاتهم؛ فقد تغير تقدير الخطر عما كان عليه في المراجعة التقليدية، بحيث أن المخاطر التي تهم المراجع هي مخاطر عدم تحقيق المنشأة لأهدافها، وتوسعت النظرة إلى المخاطر لتشمل المخاطر

الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ومخاطر الائتمان، ومخاطر فقد العملاء، والمخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات.

أما فيما يتعلق بجمع أدلة الإثبات، فقد عكست أوراق العمل التحول المهم إلى الدليل المتعلق بالمخاطر وعناصر الرقابة ومقاييس الأداء وتوثيق فريق المراجعة للمخاطر الإستراتيجية والمعالجات ومؤشرات الأداء.

### ٣) دراسة: Humphrey et.al (2002) [1]

بعنوان: حالة مهنة التدقيق والتدقيق القائم على مخاطر الأعمال، تعريفها، تقسيماتها "Business Risk Auditing and Auditing Profession Status, Identity, and Fragmentation".

تناولت هذه الدراسة منهجية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، وحالة مهنة التدقيق في العالم، وقد هدفت إلى:

١. توضيح درجة قبول مؤسسات الأعمال لمنهجية التدقيق المبنية على مخاطر الأعمال؛
٢. التعرف على الإجراءات التي استخدمتها المؤسسات للتكيُّف مع منهج التدقيق المبني على مخاطر الأعمال، ودرجة تنوع واختلاف وجهات النظر المعبَّر عنها من قبل المؤسسات تجاه منهج مخاطر الأعمال، وتأثير استخدام هذا المنهج الجديد في التدقيق على المستوى المهني والتنظيمي للمؤسسات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إن منهجية التدقيق المبنية على مخاطر الأعمال هيمنت بشكل كبير على تفكير القائمين على مؤسسات الأعمال خلال السنوات الأخيرة. وقام الكثير من مؤسسات الأعمال بتنفيذ العديد من الإجراءات على المستوى المفاهيمي والتنظيمي لتسهيل تطبيق هذه المنهجية في التدقيق، كما قامت مؤسسات الأعمال الكبيرة بالتكيُّف بشكل واضح مع متطلبات تطبيق هذه المنهجية الجديدة في التدقيق.

---

[1] **Humphrey, Christopher, Jones, Julian, Khalifa, Rihab, and Robson, Keith, 2002, "Business Risk Auditing Profession Status, Identify, and Fragmentation".**

### ٤) دراسة: Kotchetova (2003)[١]

تمت هذه الدراسة في كندا بعنوان: "تحليل مضمون استراتيجية العميل وعملياتها: أثرها على تقييم الخطر وتخطيط المراجعة" "An Analysis of Client's Strategy Content and Strategy Process: Impact on Risk Assessment and Audit Planning"

قامت هذه الدراسة باختبار من أجل الاستفسار فيما يتعلق بتساؤلات الباحث عن التحليل الاستراتيجي (SA).

وضعت الدراسة فرضيتين:

١- إن المراجعين الذين يستخدمون التحليل الاستراتيجي، يقدمون تقييمات أكثر دقة لمخاطر أعمال العميل ومخاطر التحريفات المادية، و يختارون اختبارات مراجعة أكثر فعالية.

٢- إن تحليل مضمون استراتيجية العميل أكثر فائدة للمراجع في تقييم الخطر.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- إن تحليل مضمون استراتيجية العميل يؤدي إلى تحقيق دقة أعلى في تقدير خطر التحريفات المادية على مستوى الشخصية المعنوية للعميل وعلى مستوى عملياته على حد سواء.

٢- إن تحليل مضمون استراتيجية العميل تؤدي إلى انحرافات أقل عن المستوى المحدد فيما يتعلق بتقييمات الخطر الملازم.

٣- عندما يركز المراجعون على استراتيجية العميل، فإن تقييماتهم لمدى قوة البيئة الرقابية تكون أكثر دقة.

٤- إن حجم إجراءات المراجعة المختارة بشكل صحيح تكون أكبر، على نحو هام، في حال عدم إنجاز التحليل الاستراتيجي.

إن نتائج الدراسة المتعلقة باختيار إجراءات المراجعة ربما تشكل تحذير، ولكنها تضمن استفسار مستقبلي. بحيث أن تعديل المناهج المستخدمة من أجل فهم أعمال العميل و تقييم

---

[1] **Kotchetova, Natalia V, 2003, "An Analysis of Client's Strategy Content and Strategy Process: Impact on Risk Assessment and Audit Planning", School of Accountancy, Faculty of Arts, University of Waterloo.**

المخاطر لا تعتبر ناجحة بشكل كامل ما لم يتم تطوير الصلة بين المخاطر المُقيَّمة وإجراءات المراجعة الملائمة.

**٥) دراسة: O’Donnell et al (2004) [١]**

**بعنوان** "التقييم الاستراتيجي في ظل المراجعة القائمة على خطر الأعمال: **أثر ذلك على محاكمة المراجع** فيما يتعلق بـ تقلبات الحسابات" “Strategic Assessment During Business Risk Audits: The Halo Effect on Auditor Judgment about Fluctuations in Accounts”.

بحثت هذه الدراسة فيما إذا كانت وجهة النظر التي يتوصل المراجعين خلال التقييم الاستراتيجي من أجل تقدير قابلية تطبيق نموذج الأعمال الخاص بالعميل كإجراء تمهيدي لتقييم خطر المراجعة، تؤثر على الحجم الذي يعدلون وفقه تقييمات الخطر عندما يواجهون نماذج من تقلبات الحسابات المتضاربة مع المعلومات عن العمليات التشغيلية للعميل.

اعتمدت هذه الدراسة على نظرية Halo من أدب تقييم الأداء في وضع الفرضيتين التاليتين:

١- إن المراجعين الذين قاموا بتقييم استراتيجي سوف يكونوا أقل احتمالاً في تعديل تقييمات مستوى الخطر المرتبط بالحساب من أجل التقلبات المتضاربة.

٢- إن المراجعين الذين لم يقوموا بتقييم استراتيجي سوف يكونوا أكثر احتمالاً في تعديل تقييمات مستوى الخطر المرتبط بالحساب من أجل التقلبات المتضاربة.

**توصلت الدراسة إلى أن** التقييم الاستراتيجي، يؤثر على المحاكمة من خلال تعديل نسبة **السماح للمراجع بخصوص التقلبات المتضاربة. ولكن لم** يتم إيجاد أي دليل بأن التقييم الاستراتيجي قد خفض من مستوى الجهد أو الاهتمام الذي يبذله المراجع من أجل تحليل التغيرات في الحسابات أو تعديل التوقعات **المتعلقة بالحسابات**.

---

[1] **O’Donnell, Ed., Schultz, Jr., Joseph J, 2004, “Strategic Assessment During Business Risk Audits: The Halo Effect on Auditor Judgment about Fluctuations in Accounts”, W. P. Carey School of Business Arizona State University.**

### ٦) دراسة: Turley and Curtis (2007) [١]

هذه الدراسة بعنوان "منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: دراسة عملية" "The Business Risk Audit: Case Study"

بحثت هذه الدراسة في تأثير التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على مهنة المراجعة الفعلية وعلى ممارسي المهنة. تقدم هذه الدراسة دليلها من خلال دراسة عملية لمجموعة من ملفات مراجعة فعلية في UK وهي تغطي فترة زمنية تتجاوز الخمس سنوات، حيث تقيس مدى إنجاز التدقيق القائم على مخاطر الأعمال عن طريق إجراء مقابلات مع أعضاء فريق المراجعة. كما ساهمت هذه الدراسة في فهم تقنيات المراجعة المرتبطة بالتدقيق القائم على مخاطر الأعمال والصعوبات التي تواجه تنفيذ هذه التقنيات من خلال وجود الهياكل التنظيمية. إضافة إلى ذلك، ألقت الدراسة الضوء على الوظائف المتعارضة المحتملة لمناهج المراجعة في بيئتها التنظيمية، سواء فيما يتعلق بتسوية العلاقة المعقدة بين المدراء وممارسي المهنة في شركات المراجعة الكبرى أو فيما يتعلق بهيكل إدارة المعرفة المستخدم في دعم نتائج المراجعة.

### ٧) دراسة: Bell et al. (2008) [٢]

بعنوان: "أسلوب استخدام جهد المراجعة والأتعاب في ظل مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال" "Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing"

لقد قدم الباحث في هذه الدراسة، باستخدام البيانات الخاصة بـ ١٦٥ عملية مراجعة منفذة في عام ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة الأمريكية، ثلاث اقتراحات تتعلق بعمل المراجعة وفق مدخل خطر الأعمال:

١- إن مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال يستخدم عمل أكثر كمالاً.

٢- في حال كانت الالتزامات مرتبطة بخطر أعمال مقيم على أنه مرتفع، فإن تقدير إجمالي الخطر يعكس فهم المراجع للمنظمة الخاضعة للمراجعة.

---

[1] Turley, Stuart & Crutis, Emer, 2007, "The Business Risk Audit: A longitudinal case study of an audit engagement", November, Accounting, Organizations and Society.

[2] Bell, Timothy, Doogar, Rajib, and Solomon, Ira, 2008, "Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing", Journal of Accounting Research.

٣- عند كل مستوى من مستويات الجهد، تعتبر العلاقة بين خطر الأعمال المقدر ومستوى الجهد إيجابية.

لقد توصل الباحث إلى دليل تجريبي منسجم مع الاقتراحات السابقة. **كما توصل إلى أن** إجمالي الجهد المستخدم في العينة أقل وفق **مدخل خطر الأعمال**. **كما** أن تحليل بيانات **النفقات المتعلقة بالالتزامات توحي بأن نفقات المراجعة** أقل بشكل جوهري من النفقات **المتوقعة في حل عدم استخدام مدخل خطر الأعمال**.

وفي النتيجة، تقدم نتائج البحث دليلاً على أثر مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال، وتُبدي الأثر المحتمل لهذا المدخل على فعالية المراجعة وكفائتها.

### ثانياً: **الدراسات** العربية

#### ١) دراسة الرباعي ٢٠٠٦: [1]

بعنوان "إستراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"

تناولت هذه الرسالة أنواع إستراتيجيات المراجعة وأهميتها والعوامل المؤثرة في استخدام كل منها ومنهجية بناء كل إستراتجية، وموقف مزاولي مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية من استخدام إستراتيجيات المراجعة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات وهي:

- ينجم عن بناء إستراتيجية مناسبة للمراجعة مجموعة من الفوائد أبرزها: **منع** التصرفات الشخصية والأعمال الارتجالية لفريق المراجعة؛ تفادي التخبط في أعمال المراجعة؛ تحديد مواطن المخاطر وأخذها بعين الاعتبار ومن ثم إخضاعها لمزيد من الفحص؛ تشخيص المشاكل التي من الممكن أن تكون مدعاة لتحريف القوائم المالية؛ تجنب احتمال وقوع المُراجع في خطأ قبول القوائم المالية بالرغم من احتوائها على تحريفات جوهرية.

---

[1] **الرباعي، يوسف، 2006، استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق.**

- قد يستخدم المُراجع إستراتيجية معينة لعملية المراجعة بأكملها، أو قد يستخدم إستراتيجيات مختلفة لكل جزء من أجزاء عملية المراجعة.
- يتأثر اختيار المُراجع واستخدامه لكل نوع من أنواع الإستراتيجيات بمجوعة من العوامل.
- يستخدم المحاسبون القانونيون وبشكل كاف إستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة في الممارسة العملية للمهنة.
- لا يزال استخدام إستراتيجية الإجراءات التحليلية قليل التطبيق في الممارسة العملية.
- يدرك المحاسبون القانونيون إستراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية ويستخدمونها، بيد أن الممارسة العملية في هذا الجانب لا تتم بموجب منهجية لتقدير مخاطر الرقابة الداخلية بصورة كمية أو وصفية.
- لا يستخدم المحاسبون القانونيون بشكل كاف إستراتيجية مخاطر الأعمال في الممارسة العملية.

### ٢) دراسة خولاني ٢٠٠٩:[١]

**بعنوان** "إمكانية تطبيق مدخل إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية – دراسة ميدانية"

تناولت هذه الدراسة مفهوم إستراتيجية مخاطر الأعمال وأهميتها ومتطلباتها، فضلاً عن البحث عن فوائد تطبيقها والصعوبات التي تحول دون ذلك من قبل مراجعي الحسابات في سورية.

تم تطبيق هذه الدراسة على مجموعة من مفتشي الحسابات وكذلك المحاسبين القانونيين العاملين في الجمهورية العربية السورية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات:

- إن استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال يساعد على رفع كفاءة وفعالية المراجعة.

---

[١] زاهر، رضا خولاني، 2006، إمكانية تطبيق مدخل استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.

- إن الصعوبات التي تحول دون تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال في سوريا هي أن الصفة الغالبة على الشركات العاملة أنها شركات أهلية وصغيرة الحجم، والفكر التقليدي السائد لدى الإدارة والسرية المطلقة حول الاستراتيجيات والأساليب المتبعة لمواجهة المخاطر، وعدم مواكبة الإدارة للتطور التقني والتكنولوجي، إضافة إلى افتقار المراجع للخبرات الكافية والتأهيل العلمي اللازم لتنفيذ هذه الإستراتيجية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية وبين المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع الخاص بشأن الفوائد التي يحققها استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال.
- لا يوجد اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المحاسبين القانونيين ومفتشي الحسابات حول معظم الصعوبات التي تحول دون تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمل.

**٦- فرضيات الدراسة:**

الفرضية الأولى:

يمكن استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز- عقود تقاسم الإنتاج.

الفرضية الثانية:

إن استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز (عقود تقاسم الإنتاج) تؤدي إلى مراجعة أكثر كفاءة بالمقارنة مع استراتيجية خطر المراجعة.

**٧- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

إن ما يميز هذه الدراسة هو الجانب التطبيقي فيها، حيث عمدت الباحثة إلى تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال على إحدى شركات النفط والغاز- عقود تقاسم الإنتاج لدراسة إمكانية تطبيق هذه الاستراتيجية في مراجعة هذه الشركات. ومقارنة نتائج هذا التطبيق مع استراتيجية خطر المراجعة.

# الفصل الثاني

## طبيعة إستراتيجية مخاطر الأعمال ومنهجها

المبحث الأول: مفهوم مخاطر الأعمال

المبحث الثالث: أنواع مخاطر الأعمال

المبحث الثالث: نشوء وأهمية استراتيجية مخاطر الأعمال

المبحث الرابع: منهجية استراتيجية مخاطر الأعمال ومقارنتها مع خطر المراجعة

# الفصـــل الثـــانـــي

# طبيعة إســتــراتـيــجـيــة مـخــاطـــر الأعــمـــال ومنـهجها

## المـبحث الأول

## مفهــوم مـــخـــاطـــر الأعـــمــــال

**١ - مقدمة:**

أدى التطور الاقتصادي المتسارع الذي أصاب اقتصاديات العالم في العقود الأخيرة إلى نتائج مذهلة ليس أقلها انتشار العولمة وتقدم تكنولوجيا المعلومات وتوسُّع الشركات متعددة الجنسيات، بالإضافة إلى المخاطر التي تعرضت لها مهنة المراجعة بسبب كثرة حوادث الغش والتلاعب والإفلاس المالي، ما أدى بدوره إلى كثرة دعاوي المسؤولية ضد منشآت مراجعة الحسابات. كما أن الدفوع التي قدمها المراجعون في ظل المعايير المهنية، التي تعتمد على خطر المراجعةلم تعفِ في الغالب من مسؤولية المُراجع عن الأضرار التي لحقت بالأطراف الأخرى. إذ أن خطر الرقابة لا يميز بين الأحداث المختلفة أو القضايا التي تتضمنها القوائم المالية، بل إنه يعتمد على خطر المعاينة الذي يعتبر أن كافة العمليات المالية لها فرص متكافئة في الدخول في العينة التي يفحصها المراجع، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مضللة، ما دفع المهنة إلى طرح مخاطر الأعمال بوصفها بديلاً عن خطر المراجعة. [١]

---

[١] القاضي، حسين وقريط، عصام، **مراجعة الحسابات (الإجراءات)**، ٢٠٠٦، **جامعة دمشق، ص٢٣.**

**٢- تعريف مخاطر الأعمال:**

يوجد العديد من التعريفات لمخاطر أعمال العميل Client Business Risk، فقد عبَّرت عنها بعض التعريفات بمصطلح "الخسائر المحتملة لأي منشأة" أي:[١]

الخسارة المتوقعة = احتمالية حدوث الخسارة x القيمة المرتبطة بالخسارة

وذلك بهدف إعطاء مخاطر الأعمال قيمة مالية بالرغم من أن تقدير مثل هذه القيمة محفوف بالصعوبات.

- كما عرَّفها المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين بأنها: [٢]

"مجموعة الأحداث أو الظروف أو الأعمال التي قد تؤثر عكسياً على قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها".

- وعرفها المجمع الكندي للمحاسبين الكنديين بأنها[٣]:

"إطار ومدخل منظم ومتكامل لتمييز المخاطر وإدارتها (متضمناً مخاطر الأعمال) وضمان أن جميع المخاطر الأساسية قد تم تقييمها، وأن الإجراءات تطبق لمراقبة تحليل المخاطر بشكل مستمر في المنظمة، وتمييز أية تغييرات في المنشاة وبيئتها التي تتطلب تغييرات في أساليب إدارة المخاطر".

- قدمت لجنة التنظيم المصرفي وإدارة المخاطر التابعة لهيئة قطاع المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية (Financial Services Roundtable) تعريفاً للمخاطر على الشكل التالي:[٤]

"احتمال حصول الخسارة إما بشكل مباشر، من خلال خسائر في نتائج الأعمال أو خسائر في رأس المال، أو بشكل غير مباشر من خلال وجود قيود تحد من قدرة المصرف على

---

[1] **Schelluch Peler & Topple, Stephen & Rittenberg, Larry, & Schwieger, Bradley, Op.Cit.,p106.**

[2] **International Federation of Accountants (IFAC), 2005, ISA315, P358-359.**

[3] **Office of the Auditor General of Canada, Op, Cit, p2.**

[4] **The Financial Services roundtable, 1999, p5.**

الاستمرار في تقديم أعماله وممارسة نشاطاته من جهة، وتحد من قدرته على استغلال الفرص المتاحة في بيئة العمل المصرفي من جهة أخرى".

- وعرَّفها المعهد العالي للمحاسبين في انكلترا وويلز بأنها: [١]

" حالة من عدم التأكد المتعلقة بالمنافع والخسائر التي يمكن للمنشأة أن تحققها أو تصيبها من جراء محاولتها لتحقيق أهدافها وإستراتيجياتها".

- وقدَّم معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (Institute of Internal Auditor) تعريفاً للمخاطر كما يلي: [٢]

"هو مفهوم يُستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي تؤثر في قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها ويمكن أن يكون الأثر إيجابياً أو سلبياً، فإذا كان الأثر سلبياً، يطلق عليه خطر/ تهديد (Threat/Risk) وإذا كان إيجابياً يطلق عليه فرص (Opportunities).

- يقول Brigham: يُقصد بمخاطر الأعمال: [٣]

"تذبذب أرباح المنشأة وحالة عدم التأكد المتعلقة بربح التشغيل المستقبلي لأسباب تتعلق بطبيعة أو ظروف النشاط الذي تمارسه المنشأة".

- وعرَّفها المعهد الأسترالي للمراجعة والخدمات على أنها: [٤]

"المخاطر الناجمة عن عدم إنجاز الوحدة الاقتصادية لأهداف أعمالها نتيجة لقوى داخلية وخارجية وقوى تؤثر على ربحية الوحدة الاقتصادية واستمراريتها".

---

[1] **The Institute of Characterd Accountants in England and Wales (ICAEW), 2003.**

[2] **David Mc Namee, 1998, p7.**

[3] **Brigham, Eugene F.,1978,"Fundamentals of Financial Management", Dryden Press, Illinois, U.S.A, p370.**

[4] **Roger Simnett, 2003, Auditing and Australia Services, Planning, Knowledge of the Business and Evaluating Strategic Business Risk, p 20.**

- كما أورد Alvin A. Arens et al التعريف التالي في معرض الحديث عن التخطيط الذي يقوم به المراجع للشروع في العمل الميداني[1] :

"إن مخاطر الأعمال هي المخاطر المتمثلة في فشل العميل في تحقيق أهدافه، وإن هذه المخاطر يمكن أن تنشأ من أي من العوامل التي تواجه العميل والبيئة التي يعمل فيها، وإن الاهتمام الأساسي للمُراجع بمخاطر الأعمال ينبع من إمكانية التضليل الذي قد ينشأ عن مخاطر الأعمال".

**٣- المنظمات المهنية ومفهوم خطر الأعمال:**

سارعت بعض المنظمات المهنية في الآونة الأخيرة إلى إصدار إرشادات تقتضي توسيع النظرة إلى المخاطر عن طريق تبني مفهوم مخاطر الأعمال وعدم الاقتصار على مخاطر المراجعة. حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB التابع لـ IFAC المعيار الدولي للمراجعة (ISA No. 315) الذي يبين في الفقرة الرابعة منه على " تعني مخاطر الأعمال المخاطر الناتجة عن أوضاع أو أحداث أو ظروف أو أفعال أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجياتها أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة".[2]

كما بينت الفقرة ١٥ أنه يجب على المدقق أن يحصل على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لمايلي :

أ. تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛

ب. تقدير أهمية المخاطر؛

[1] **Alvin A.Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley -prentice Hall,2003, Upper Saddle River, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, New Jersey, p 204.**

[2] **International Federation of Accountants (IFAC), ISA No.315, Op, Cit., p٢٧٣.**

ت. تقييم احتمال حدوثها؛ و

ث. اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

إذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية، يجب أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها. ويحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، فيجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطر، فإنه يجب على المراجع فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطر ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها إذا كانت هناك نواح ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

إذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية أو كان لديها عملية خاصة، فإنه يجب أن يتناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف تم تناولها. كما يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمراً مناسباً أو محدد في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة[1].

أما الفقرة 26 نصت على أنه يجب على المدقق أن يقوم بمايلي:

أ. تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية التي تتعلق بالمخاطر ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛

ب. تقييم المخاطر المحددة وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات؛

ت. ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها؛ و

---

[1] **Ibid, p 276.**

ث. اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

كما أشارت الفقرة ٣٠أ من المعيار ٣١٥ إلى أن مخاطر الأعمال أوسع من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بالرغم من أنها تشمل الأخطاء الجوهرية. وقد تنجم مخاطر الأعمال من التغيير أو التعقيد. كما أن عدم إدراك الحاجة إلى للتغيير قد يتسبب أيضاً في نشوء مخاطرة، وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من:

أ. تطوير منتجات أو خدمات جديدة قد تفشل؛

ب. سوق غير مناسب لدعم المنتج أو الخدمة حتى لو تم تطويره بنجاح؛

ج. عيوب في المنتج أو الخدمة قد ينجم عنها التزامات ومخاطرة في السمعة.[١]

ونصت الفقرة ٣١أ على: بما أن معظم مخاطر العمل سيكون لها في النهاية نتائج مالية لأن فهم مخاطر العمل التي تواجه المنشأة تزيد من احتمالية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، ولذلك فإن لها أثر على البيانات المالية. ومع ذلك، فإن المدقق ليس مسؤولاً عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر الأعمال لأنه ليس جميع مخاطر الأعمال تؤدي إلى حدوث مخاطر أخطاء جوهرية.

أما الفقرة 32أ فقد أوردت بعض الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على فهم لأهداف واستراتيجيات ومخاطر الأعمال ذات العلاقة للمنشأة التي قد ينشأ عنها مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية كما يلي:

أ. التطورات في القطاعات (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال ليس لدى المنشأة الموظفين أو الخبرة للتعامل مع التغيرات في القطاع).

---

[1] **International Federation of Accountants (IFAC), ISA No.315, Op, Cit.,, p 289.**

ب. المنتجات والخدمات الجديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال وجود التزامات زائدة على المنتجات).

ج. التوسع في العمل (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال لم يتم تقدير الطلب بدقة).

د. متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال تنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب، أو تكاليف زائدة).

ه. متطلبات تنظيمية (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال وجود مخاطرة قانونية زائدة).

و. متطلبات تمويل حالية ومتوقعة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال خسارة التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على تلبية المتطلبات).

ز. استخدام تقنية المعلومات (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال عدم توافق الأنظمة والعمليات).

ح. آثار تنفيذ استراتيجية، وبشكل خاص أية آثار تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال التنفيذ غير المكتمل أو غير مناسب).[١]

ووفق الفقرة ١٣٣أ من المعيار السابق الذكر فمن الممكن أن يكون لمخاطر الأعمال نتيجة فورية بحدوث مخاطر الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات عند مستوى الإثبات أو البيانات المالية. فعلى سبيل المثال قد تزيد مخاطر الأعمال الناجمة عن قاعدة عملاء مقاولين من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بتقييم الذمم المدينة. ومع ذلك، فإن نفس المخاطر بالاشتراك مع اقتصاد مقاولات بشكل خاص قد

---

[1] **Ibid, p 290.**

يكون لها نتائج على المدى الطويل، حيث يأخذها المدقق في الاعتبار عند تقييم مدى مناسبة فرضية المنشأة المستمرة. كما أشارت الفقرة ٣٤أ إلى أن الإدارة تقوم بتحديد مخاطر الأعمال وتطوير أساليب لتناولها. وعملية تقييم المخاطر تفيد جزءاً من الرقابة الداخلية.[١]

ومما سبق يتبين للباحثة أن المعيار 315 أخذ بعين الاعتبار مخاطر الأعمال المرتبطة بالمنشأة واعتبر تقييم هذه المخاطر جزء من تقييم الرقابة الداخلية، وهذا يدل على أن المعيار المذكور لميتبنَ مخاطر الأعمال بوصفها إستراتيجية بل اعتبرها عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية.

وقد بيّن مجلس الرقابة على الشركات العامة ( Public Company Accounting Oversight Board)، الذي تم تأسيسه عقب إصدار قانون Sarbanes Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية بعد انهيار منشأة Enron الأمريكية، إحدى أكبر منشآت الطاقة في العالم، وإفلاس منشأة Parmlat الإيطالية، وتصفية منشأة Arther Anderson التي كانت من أضخم منشآت المراجعة في العالم عام ٢٠٠٢ إذ بين المجلس المذكور في المعيار رقم ٥ الصادر في ٢٠٠٧ (PCAOB By Lows and Rules Standers AS5) في الفقرة التاسعة مايلي:[٢]

"على المراجع أن يخطط مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية وعليه أن يشرف على مساعديه بالشكل المناسب بهدف معرفة:

- رقابة الشركة على قوائمها المالية خلال فترة الارتباط.
- المسائل التي تواجه مجال الصناعة الذي تعمل فيه الشركة من أجل إعداد التقارير المالية، والإحاطة بالظروف الاقتصادية والقوانين والأنظمة والأعباء التكنولوجية.

---

[1] **Ibid, p 291.**

[2] **Alvin A.Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley -prentice Hall,2003, Upper Saddle River, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, New Jersey, p 270.**

- مسائل تتعلق بأعمال الشركة، تنظيمها، ميزاتها العملية، وهيكلها التمويلي.
- التغيرات المعاصرة في الشركة، عملياتها أو رقابتها على التقارير المالية.
- حكم المراجع الأولي حول الأهمية النسبية، والخطر، والعوامل الأخرى لتحديد نقاط الضعف الجوهري.
- نقاط الرقابة التي وصلت إلى لجنة المراجعة أو الإدارة.
- نوع المستندات المتاحة حول فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- المعلومات المنشورة حول تقويم أرجحية التضليل في القوائم المالية وفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- تعقيدات عمل الشركة.
- مخاطر تتعلق بالشركة عند قبول مراجعتها.

وبينت المادتان ١٢ و ١٣ :

١٢- أن تعقيد المنظمة، وحدة الأعمال، العمليات، سوف تلعب دوراً هاماً في تقويم الخطر وتحديد الإجراءات الضرورية.

١٣- أن حجم وتعقيد الشركة يجب أن يؤثرا بخطر التضليل والرقابة الضرورية لمواجهة هذا الخطر.

**وترى الباحثة أن المعايير الدولية والمعايير الأمريكية المعاصرة أعطت خطر الأعمال اهتماماً كبيراً، إلا أنها لم تعتمده كإستراتيجية بديلة عن المعايير المهنية.**

# المبحث الثـانــي
# أنواع مــخــاطــر الأعــمـــل

**مقدمة:**

تتعرض كل منشأة إلى سلسة واسعة من المخاطر على سبيل المثال، الخطر المتعلق بنموذج الأعمال الخاطئ والخطر المتعلق بعدم ميل الزبائن إلى شراء المنتجات وغيرها من المخاطر التشغيلية التي تؤثر على أرباح المنشأة. إضافة إلى ذلك، ربما تخسر الشركة أموالها في معاشات التقاعد، أو تفشل في التعامل مع التزام العملات الأجنبية، أو تأخذ قروض سيئة، أو أن لديها زبائن متخلفين عن إيفاء الدين بما يؤثر ذلك على حساب الزبائن وغيرها من مخاطر الميزانية العمومية التي تؤثر جوهرياً وبشكل مباشر على عدالة القيمة الدفترية. لذا فإنه يجب على المنشأة أن تبذل الوقت والجهد الكافي من أجل فهم المخاطر التي تتعرض لها. إن الإدارة التنفيذية وكذلك هيئات الحوكمة المتنوعة، على وجه الخصوص، ينبغي عليها أن تدرك هذه المخاطر وماذا تشكل بالنسبة للمؤسسة وكيف ومتى يمكن أن تظهر قبل أن تتخذ أي إجراء. وخلال قيام إدارة المنشأة بذلك، من المهم أيضاً أن تفكر بالاحتمالات غير المطروحة؛ وذلك عن طريق الفهم الشامل لكل مجموعة من المخاطر الذي يعتبر حاسماً في كل منشأة.[1]

كما يحتاج المراجع إلى الإلمام بأنواع المخاطر التي تواجه المنشأة، وأن يعتد ذلك نهجاً يسير على خطاه لما له من فوائد جمة في جوانب مختلفة من عملية المراجعة يتمثل أبرزها في الظفر بفاعلية أكبر في اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.

---

[1] **Banks, Eric & Dunn, Richard. "Practical Risk Management", 2003, p14.**

لقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتبويب مخاطر الأعمال إلى[1]:

١- مخاطر البيئة :

تتضمن التهديدات التي تتعرض لها البيئة التي تعمل ضمنها المنشأة. تتمثل هذه المخاطر في التغيرات في أذواق الزبائن وتفضيلاتهم (التغير في الطلب) أو ظهور سلع بديلة أو تغير في البيئة التنافسية، كما تتمثل في المخاطر القانونية والسياسية والتنظيمية والمخاطر التمويلية.

٢- مخاطر العمليات التشغيلية:

تمثل مخاطر التهديدات التي تنشأ في من عمليات تشغيلية ومعالجة لا تتسم بالكفاءة أو الفاعلية مثلاً:خسارة لأصول مادية أو مالية أو فقد حقوق فكرية أو مكانة أو فرص في السوق، فضلاً عن ضياع السمعة.

٣- مخاطر المعلومات:

وهي تهديدات ناتجة عن استخدام معلومات ذات نوعية رديئة في اتخاذ مختلف القرارات التشغيلية والمالية والإستراتيجية المتعلقة بالعمل أو عن التزود بمعلومات خارجية مضللة أو تسريب المعلومات إلى أطراف خارج المنشأة.

كما صنف Eric Banks و Richard Dunn الأخطار في كتابهما " Practical Risk Management" ضمن الأنواع التالية:[2]

١- خطر السوق:

و هو خطر الخسارة الناتجة عن التغير غير المناسب في القيم السوقية للأصل - السهم، القرض، سند التأمين، العملات الأجنبية أو البضاعة. حيث تعتمد القيمة السوقية على عدة أمور تتضمن سعر الأصل، قابلية الأصل للتغير، أسعار الفائدة المسيطرة والتوقيت.

---

[1] **The American Institute of Certified Public Accountants, 1997, " Risk Assessment: A New Assurance Service".**

[2] **Banks, Eric & Dunn, Richard. “Practical Risk Management”, 2003, p 15.**

٢- خطر الائتمان:

هو خطر الخسارة الناتجة عن عدم قدرة المنشأة على دفع الالتزامات المالية. وهذا ما يؤدي عادة إلى التخلف عن إيفاء الديون وإلى الخسائر.

٣- خطر السيولة:

هو خطر الخسارة الناتجة عن الربط غير الملائم بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي تنشأ من عدم القدرة على بيع الأصل أو تحويل الدين القصير الأجل إلى دين طويل الأجل أو كلاهما. ربما يطلب بيع الأصل من أجل مقابلة التدفقات النقدية الخارجة المدفوعة مسبقاً أو من أجل تغطية المدفوعات غير المستحقة.

٤- خطر النموذج:

هو خطر الخسارة الناتجة عن استخدام نماذج و أدوات تحليلية غير ملائمة لتقييم العقود المالية. عندما تُقيم بعض الأصول بدقة إلى حد بعيد باستخدام صيغ رياضية، فإن الأصول الأخرى (وبشكل خاص العقود المعقدة ذات السيولة الضعيفة أو طويلة الأجل) تعتمد بشكل أكبر تكلفاً على الافتراضات والرياضيات المالية. إن الأخطاء في الرياضيات أو الافتراضات سوف يؤدي إلى خسائر خطر النموذج.

٥- خطر الملائمة:

وهو خطر الخسائر التي يمكن أن تنتج من قضايا تتعلق بملائمة صفقات العميل. يحدث خطر الملائمة غالباً عندما تدعي الأطراف المشتركة الضرر المالي نتيجة لصفقة معينة، يمكن الاعتقاد بأن الصفقة كانت أكثر خطراً مما تم تقديمها ولم تكن مترافقة مع إفصاح كاف عن الجانب السلبي المتعلق بها أو فشلت في تقديم الحماية من الخطر.

٦- خطر العمليات (الخطر التشغيلي):

هو خطر الخسارة الناتجة عن فشل الأعمال وعمليات الرقابة الداخلية. يتضمن خطر العمليات عدم كفاية المراجعة (التي تفشل في تحديد مواطن المشكلات) وفشل التكنولوجيا الداخلية والأخطاء البشرية وأخطاء المدراء والاحتيال وعقبات العمل. تعتبر الخسائر الصغيرة لخطر العمليات جزءاً من البيئة التشغيلية اليومية في كثير من المنشآت الكبيرة لاسيما تلك التي تتحمل خسائر أعمال ضخمة ناتجة عن أخطاء التسويات و تمويلات مشكوك فيها ومدفوعات في غير أوانها وغير ذلك. وبالتالي على الأرجح أن معظم الشركات الكبيرة تخسر أكثر مما تكسب نتيجة إخفاقات تشغيلية كهذه.

٧- خطر الشرعية:

هو خطر الخسارة الناتجة عن فشل العمليات القانونية. تعتبر الآليات القانونية، التي تتضمن كل من المصادقات واتفاقيات التقييم واتفاقيات غير الضمان واتفاقيات الاقتراض والمعاهدات المالية، جزءاً من المعاملات المالية؛ كما تتضمن الشروط القانونية المصممة من أجل حماية الأطراف في حال حدوث الإهمال أو النزاعات.

أما شركة KPMG فقسمت مخاطر الأعمال من حيث البيئة إلى مايلي:[1]

١- مخاطر البيئة الداخلية

٢- مخاطر البيئة المحلية

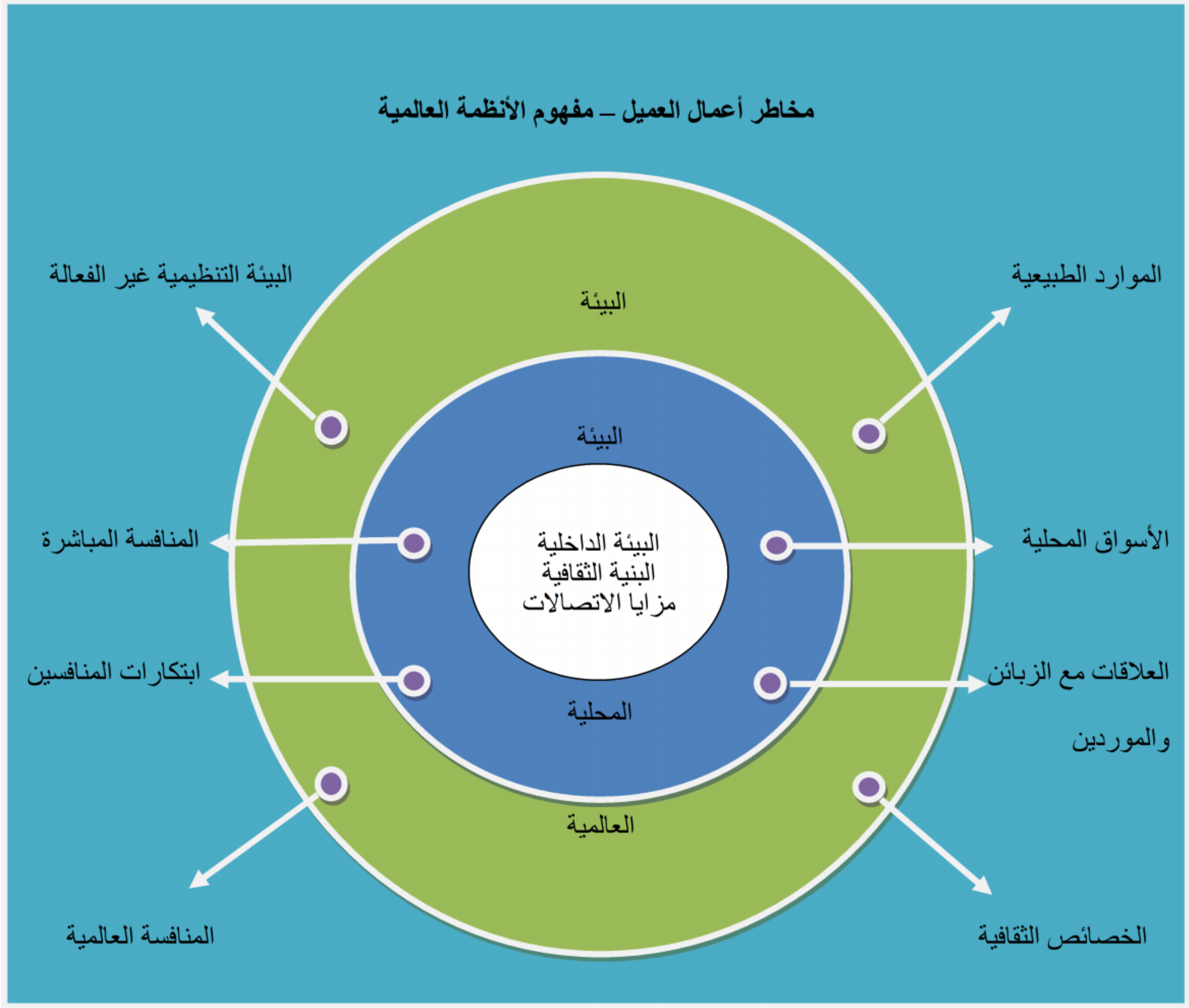
٣- مخاطر البيئة العالمية

---

[1] **Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997, "Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens". KPMG Peat Msrwick, LLP & University of Ilinois, 28-29.**

## الشكل رقم (١)

### أنواع المخاطر من حيث البيئة




**Source: Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997, "Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens". KPMG Peat Msrwick, LLP & University of Ilinois**

أولاً: مخاطر البيئة الداخلية

وهي المخاطر الناتجة عن البيئة الداخلية للمنشأة، ومن هذه المخاطر الآتي:

- عدم ملاءمة الهيكل التنظيمي: إن زيادة التعقيد في الهيكل التنظيمي يهدد استمراريته، على سبيل المثال، ربما أضحت الإستراتيجيات ومعالجات العمل الرئيسية منظومة غير مناسبة بسبب تعديلات في الإدارة الوظيفية وتقادم البناء التنظيمي.
- الاختلال في الثقافة الداخلية: ومن مظاهر ذلك الغش وتدني الروح المعنوية وانخفاض ولاء الموظف وافتقار الموظف للأمانة وإتباع الإدارة العليا وسائل قيادة وأدوات رقابة تمنع تمتع الموظف بالمرونة وتحول دون تعلُّمه.
- تدني الكفاءات: أي عدم تحقيق الكفاءات الرئيسية المطلوبة أو أنها أدنى من الكفاءات لدى المنافسين.
- الافتقار إلى ميزة معالجة: وترتبط بامتلاك المنافسين معالجات رئيسية أكثر كفاءة تتعلق بأعمالهم، ومن ثم تفضي إلى قدرتهم على الظفر بنصيب أوفر من هامش الربح الناجم عن أسعار تنافسية.
- عدم جدوى الاتصال الداخلي: ومن صوره احتكار المدراء للمعلومات وإخفائها، وإقامة الحواجز التي تحول دون حرية وسرعة تدفق المعلومات الملائمة إلى الذين يحتاجونها.

ثانياً: مخاطر البيئة المحلية

إن أنشطة إدارة المخاطر التي تختطها المنشآت تقتضي التركيز على بيئة التشغيل الخارجية على المستوى المحلي. ومن مخاطر الأعمال التي تتسم بالأهمية التي تبرز من هذه البيئة:

- المنافسة المباشرة: فالمنافسون المباشرون يتغيرون ويكيفون أنفسهم باستمرار ويطورون عملياتهم التشغيلية، فضلاً عن ذلك يزيد دخول منافسين جدد إلى السوق من التنافس السعري.
- أسواق العمل المحلية: وترتبط بالتنافس مع المنافسين المباشرين للحصول على أفضل الموارد البشرية.
- العلاقات مع الزبائن والموردين: ومن أمثلة هذه المخاطر تردي عملية خدمة الزبون.
- ابتكارات المنافسين: وتنجم عن تمتع المنافسين بتكنولوجيا جديدة تؤدي إلى ميزات في المعالجة والتشغيل.

ثالثاً: مخاطر البيئة العالمية

إن ظهور قوى من خارج بيئة التشغيل المحلية يجلب ضغوطاً مهمة تؤثر في المقدرة الربحية للمنشأة وتهدد استمرارها، ويمكن لبعض قوى البيئة العالمية، التي قد تشكل بواعث حاجة المنشأة إلى تكييف إستراتيجياتها، أن تتمثل في الآتي:

- البيئات التنظيمية غير الفعالة في الدول الأجنبية: وينتج عنها قيام المنافسين بإنتاج المنتجات نفسها أو منتجات بديلة وبأسعار أقل.
- الموارد الطبيعية: قد يكون موطن المنافس الأجنبي بلداً غنياً بإنتاج المواد الخام، أو أن يكون المنافسون المباشرون المحليون مرتبطين بعلاقة قوية مع موردين في تلك البلدان الأجنبية الغنية بالموارد الأولية.
- المنافسة العالمية: وتتمثل في المنافسة المباشرة الناجمة عن دخول مشاركين جدد في السوق ويعيشون في بلدان أجنبية، أو بسبب ابتكارات تتعلق بمنتج ما لأسواق أو صناعات أخرى مما يجعل هذا المنتج بديلاً مباشراً عن غيره من المنتجات.

- الخصائص الثقافية: إن العمل الذي تسوده درجة عالية من الأخلاق ومستوى مرتفع من الولاء يعد جزءاً من نسيج التكوين الثقافي.

كما قسم Laurent و Patrick الأخطار وفق منهجها إلى نوعين[1]:

١- الخطر المنهجي:

هو الخطر الناشئ عن أحداث غير احتمالية، أي الحوادث التي قد تحدث بشكل متزامن وليس نتيجة الصدفة. إن الخسائر الناجمة عن الظروف الاقتصادية العامة تمثل خطراً منهجياً ينعكس على المنشآت الاقتصادية جميعها في آن واحد. فعندما تتعرض أسواق المال لبعض الضغوطات تتزايد أسعار الفوائد بالنسبة لجميع المنشآت.

٢- الخطر غير المنهجي:

هو الخطر الناشئ عن أحداث احتمالية، أي الحوادث التي تحدث نتيجة الصدفة. وهذه المخاطر مرتبطة بكل منشأة اقتصادية على حدة. على سبيل المثال، نشوب حريق في أحد مباني المنشأة يمثل خطراً غير منهجي.

وترى الباحثة أن هذه التصنيفات لا تختلف عن بعضها اختلافاً جوهرياً، أي أن أي خطر يهدد المنشأة قيد المراجعة يستوجب أخذه بعين الاعتبار من قبل المراجع.

[1] **Condamin, Laurent, and Naim, Patrick. 2006, "Risk Qualification Management, Diagnosis and Heading", p4.**

# المبحث الثالث
# نشوء وأهمية استراتيجية مخاطر الأعمال

## ١- نشوء استراتيجية مخاطر الأعمال:

إن نشوء استراتيجية خطر الأعمال ربما يكون أكثر من كونه حدثاً بارزاً. حيث يُطلب من جميع الشركات بشكل قانوني أن تُخضع حساباتها للتدقيق، إذ أن المنافسة بين شركات التدقيق المهنية كانت قوية.

أصبح عملاء المراجعة في نهاية الثمانينات أكثر استعداداً لاختبار تدقيق شركاتهم. وإن الصراع من أجل عملاء المراجعة تضمن أيضاً مستويات أتعاب المراجعة. كما أن تحليل السوق فيما يخص عمل المراجعة وخدماتها أصبح مدخلاً هاماً لفهم التغير المهني. وإن ظهور مفهوم العميل الدولي كان سبب لحدوث انفجار حاد بين شركات المراجعة حيث أصبحت خمس شركات مراجعة بدل ثمانية شركات، وحديثاً بعد انهيار شركة آرثر أندرسون أصبحت أربع شركات مراجعة كبرى، وتبدو العملية مدارة بالتزامن مع التنويع المتزايد للخدمات المقدمة من قبل هذه الشركات[1].

في مرحلة ما قبل فضيحة إنرون، كان هناك الكثير من التوقعات من قبل شركات المراجعة الخمس الكبرى بأن تطورات مناهج التدقيق القائم على خطر الأعمال كانت من خلال تشكيل منظومة أفضل لمعرفة أساس عملية المراجعة وتعزيز فعاليتها التشغيلية.

---

[1] **Humphrey, Christopher, Jones, Julian, Khalifa, Rihab, Robson, Keith, 2003, "Business Risk Auditing Profession: Status, Identity and Fragmentation", p 7.**

ولكن في مرحلة ما بعد إنرون، شكلت هذه المطالبات مثار جدل، مع العلم أنه كان على مهنة المراجعة أن تحمي نفسها من الإدعاءات المقامة من قبل الشركات ووسائل الإعلام والمنظمات بفشل عملية المراجعة.

وفي حين كانت KPMG من شركات المراجعة التي طورت مناهجها على أساس تحليل خطر الأعمال خلال التسعينات حيث نشرت عام 1997 دراسة بعنوان "التدقيق من خلال عدسات الأنظمة الاستراتيجية، عملية قياس الأعمال"، وأُعتبرت هذه الدراسة وبشكل واسع تعبير تقني وهام عن منهج خطر الأعمال.

كما نشر مركز الخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد التابع لـ KPMG في عام ١٩٩٩، كتيب بعنوان تدقيق القوائم المالية تحت عنوان فرعي "لماذا لا يفرض العصر الجديد منهج متطور". يعلن هذا الكتيب عن تطوير منهج التدقيق مع تحول التدقيق إلى منهج الأنظمة الاستراتيجية القائمة على الخطر والتي تلائم وضع الاقتصاد في القرن الواحد والعشرون.
وبناء عليه وضعت KPMG منهجاً جديداً للمراجعة من أجل مواجهة التغيرات. مع أخذ التغيرات السريعة والمخاطر المتزايد بالاعتبار من أجل تطوير بيئة الأعمال، فإن هذا الكتيب يحدد التباين بين منهج المراجعة التقليدية والمنهج الجديد الذي يقوم على تحليل خطر الأعمال والذي من خلاله يتم تقدير خطر المراجعة.

كما يركز هذا الكتيب على الحفاظ على الخواص الجوهرية لعملية المراجعة، ففي حين تظهر مناهج جديدة للمراجعة يبقى هدف المراجعة الأساسي ثابت وهو: إعطاء رأي مستقل فيما إذا كانت القوائم المالية تُعرض بعدالة وبما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً[١].

---

[1] **Ibid, p3.**

ووفقاً لذلك، شملت دراسة Lemon et al عام ٢٠٠٠ عن منهج خطر الأعمال ثلاثة دول حيث تضمنت الدراسة شركات المراجعة الكبرى الخمس و شركتين أو ثلاث في كل دولة من الدول الثلاث، حيث كان المؤلفون على قناعة بأن بعض الاختلافات في المنهج أوجدت منهج خطر الأعمال في جميع الشركات. وأشارت إلى أن "هناك سبب ملائم لعرض مناهج خطر الأعمال كتجديد هام للنموذج الموجود"[1]. حيث اقترح Lemon et al مدخل أعلى-أدنى في عملية المراجعة والذي يبدأ من القوائم المالية نزولاً إلى العمليات، حيث يسعى هذا المدخل للوصول إلى فعالية وكفاءة أعلى في المراجعة وإلى حوكمة أفضل للشركات بالإضافة إلى تحقيق خدمة للعميل وانسجام على المستوى الدولي.

**٢- أسباب ظهور استراتيجية مخاطر الأعمال:**

تشكل الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات تحديات للمهنة، مؤدية إلى تطوير طرق وخدمات جديدة. حيث تطورت مراجعة الحسابات في السنوات الأخيرة نتيجة لضغوط السوق التي لم يسبق لها مثيل، بما في ذلك إشباع السوق والتسعير المعتمد على السلعة، وضغوط تخفيض الفرص البديلة والتركيز على تأمين القيمة المضافة، وازدياد تكاليف التدريب والتكنولوجيا والمقاضاة، ونتيجة لذلك فإن العديد من مؤسسات التدقيق الكبرى قد أقرت بأن عملية تدقيق الحسابات تحتاج إلى مهارات وخبرات وتقنيات كي تستطيع تقديم الخدمات. وقد ركزت الجهود الأولية لإعادة تخطيط عملية المراجعة على مايلي:

أ- تخفيض أو تحويل التكاليف.

---

[1] **Lemon, W. M., Tatum, K.W. & Turley, W.S. (2000), "Developments in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms", London, ABG Publications, p10.**

ب- زيادة قيمة المراجعة، مما يؤدي إلى تغييرات في تشغيل وتدريب الموظفين والتخصص من قبل المهنة، وتقليل الاعتماد على الفرص البديلة، والتأكيد المتزايد على الدليل التحليلي والنوعي والاستثمارات المتزايدة في أصول التكنولوجيا.

لقد بدأت مهنة المراجعة في سوق المنافسة، ونتيجة لضغوط الأتعاب والتكاليف فقد كانت هوامش خدمات مراجعة الحسابات واقعة تحت تأثير توتر شديد وبدأت الشركات تبحث عن أنماط بديلة من أجل استنباط طرق لعمليات المراجعة لتقيس التكلفة عبر خطوات مخاطر الأعمال، وللتوصل إلى المثالية في هذه المهنة، ورفع قيمة الربحية للعقود الاستشارية من الوكلاء. [١]

إن تزايد المنافسة في المهنة إلى حد كبير، وانحدار أتعاب المراجعة الذي انعكس بدوره على نوعية المراجعة عندما استجابت المنشآت لأتعاب مراجعة منخفضة، بالإضافة إلى التطور الحاصل في مهنة المراجعة، والنمو المتسارع للسوق، وزيادة الاعتماد على تقرير المراجع، وتحميل المجتمع الدولي المراجع مسؤوليات إضافية تتجاوز إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية إلى الحكم على استمرارية المنشأة محل المراجعة. كل هذا تطلب من المراجع إعادة هندسة عمله على هذا الأساس كي يتمكن من اكتشاف المخاطر المحيطة بالمنشأة، والحكم على استمراريتها وتجنيب نفسه المسائلة القضائية أمام المحاكم نتيجة لعدم بذله العناية المهنية اللازمة.

ويرى Knechel أن "مراجعة مخاطر الأعمال نشأت من ذروة الضغوط على المراجعين التي كانت على هيئة ضبط الأتعاب والتكلفة"[٢].

---

[١] خولاني، زاهر رضا، **٢٠٠٩**، "إمكانية تطبيق مدخل إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية - دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير**، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص **١٧**.

[2] **Turley, Stuart & Crutis, Emer, 2007, "The Business Risk Audit: A longitudinal case study of an audit engagement", November, Accounting, Organizations and Society, p 444.**

**٣- أهمية استراتيجية مخاطر الأعمال:**

يستمد خطر الأعمال مقوماته من متانة المركز الاقتصادي للمشروع الخاضع للمراجعة، بالاستناد إلى معلومات قد توفرها القوائم المالية والتقارير المختلفة التي يعدها المشروع، أو أن المراجع يتوصل إليها من خلال تقويم نظم الرقابة الداخلية لهذا المشروع كما في المدخل المهني، إلا أن خطر الأعمال يطور المدخل المهني الذي يدور حول خطر المراجعة، عن طريق الاعتماد على معلومات أخرى منها معلومات مالية ومنها معلومات غير مالية، منها ما تتوفر في المشروع ذاته من خلال تقويم خطر الرقابة، أو الإطلاع على القوائم المالية، أو من خارج المشروع كالمعلومات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يعتمد عليها المشروع، سواء كانت داخلية أو خارجية، ومنها ما يتعلق بظروف المنافسين، ومنها ما يتعلق بقدرة المشروع على تحقيق أهدافه الاستراتيجية بصورة مباشرة. إذ إن فشل المشروع في تحقيق أهدافه الاستراتيجية قد يحمل في طياته عدم استمرار المشروع أو خروجه من المنافسة وما يعنيه هذا الأمر من خطر أعمال المشروع مباشرة، وخطر أعمال المراجع الناجم عن خطر أعمال المشروع[١].

وتعتقد العديد من منشآت المراجعة الكبرى أن إخفاقات المراجعة الملحوظة في ظل خطر المراجعة لا تعود لعدم الفعالية في إجراءات كشف التضليل في القوائم المالية، بل تعود إلى الصعوبات التي تواجهها المنظمة الخاضعة للمراجعة، كتقدير احتمال استمرار المشروع أو تحديد الغش الذي يرتكبه بعض الموظفين لمصالحهم الشخصية، أو محاولة تحسين صورة المشروع حيال الغير عن طريق نشر قوائم مالية أحسن من واقع المشروع أو المنظمة، بفعل ضغوط يتعرض لها ذلك المشروع بسبب ظروف العولمة أو غيرها من الظروف التي تهدد المنظمة بعدم الاستمرار، ولاشك في أن خطر الأعمال أكثر قدرة على اكتشاف مثل هذه

[١] القاضي، حسين وقريط، عصام، ٢٠٠٥، **مرجع سابق، ص ٥٧.**

العمليات من خطر المراجعة وهذا ما يجعل فعالية المراجعة في ظل خطر الأعمال أكبر. كما أن كفاءة المراجعة في ظل خطر الأعمال أكبر من الخطر التقليدي، إذ أن خطر الأعمال يعطي المراجع مرونة أكبر في اتخاذ الإجراءات التي تساعده على تحقيق أهدافه[١].

ولاشك في أن توسع استخدام برامج الحاسوب، أدى إلى رفع كفاءة تشغيل البيانات وحدَّ من الأخطاء التي كثيراً ما كان يقف عندها المراجع في ظل العمل اليدوي وصارت عمليات الغش المدبرة صعبة الاكتشاف في الظروف المعتادة مما جعل مدخل خطر الأعمال يعطي فكرة أكثر شمولاً عن وضع المنظمة وأكثر تركيزاً على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية. ومن المفهوم أن فشل المنظمة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية يختصر الطريق على المراجع ويمكنه من وضع إشارات حمراء في تقريره تمكن متخذي القرارات من أخذ الاحتياطيات اللازمة وتقدم حماية للمراجع من خطر المساءلة القانونية التي يتعرض لها في ظل خطر المراجعة، وإن عليه في ظل خطر المراجعة بذل الكثير من الجهود التفصيلية التي تحتاج إلى وقت وتكلفة أكبر من مدخل خطر الأعمال.

وهكذا فمخاطر الأعمال مفهوم أوسع من مخاطر تحريف القوائم المالية؛ فالأول يشمل الثاني ويؤدي إلى حدوثه، لذا بات من الضروري الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأعمال في عملية المراجعة. فتحليل المخاطر ليس مفيداً لتنفيذ عملية المراجعة فحسب، وإنما أصبح جانباً مطلوباً للمناقشة مع الأطراف ذات العلاقة بإدارة المنشأة أو من تربطهم بها علاقة مصلحة.

أجمع العديد من شركات المراجعة على أن مدخل مخاطر الأعمال يمكن أن يكون مفيداً إلى حد كبير في العديد من عمليات المراجعة. ففي دراسة أجراها .Erickson et al بينت

[١] القاضي، حسين ودحدوح، حسين، قريط، عصام، تدقيق الحسابات (2)، **جامعة دمشق، 2009، ص 26.**

استنتاجاتهم أن منهجية المراجعة، التي تحدد وتقيم المخاطر، تعد جزءاً رئيسياً لأي عملية مراجعة.[١]

ينجم عن اعتماد إستراتيجية المراجعة القائمة على مدخل مخاطر الأعمال Business Risk Approach عدة منافع أبرزها مايلي:

**١) تحسين فاعلية المراجعة[٢]:**

إن التركيز الواسع على مخاطر الأعمال، والمزيد من الفهم العميق لطبيعة النشاط، يمكّنان من الوصول إلى معرفة شاملة وأكثر تحديداً للمخاطر الضمنية Inherent Risk والتي بطبيعة الحال لها تأثير في القوائم المالية، على غرار التركيز المتزايد على عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي ينجم عنه تحديد شامل وبشكل أفضل لمخاطر الرقابة الداخلية Control Risk التي بدورها تترك تأثيراً على القوائم المالية. وعن طريق دراسة مخاطر الأعمال يمكن لشركة المراجعة تحديد العوامل التي تسبب التضليل في القوائم المالية، وهي ذات تأثير مباشر في رأي المراجع بحسب خطر المراجعة، كما لأنها وسيلة اتصال بين المدخل المهني ومدخل مخاطر الأعمال. ومن خلال تركيز إجراءات المراجعة على مخاطر الأعمال المهمة سيخصص المراجع وقتاً أطول لتحري القضايا الحرجة بالنسبة للمنشأة والقوائم المالية، وعلى صعيد الممارسة العملية أكد Turley et al. أن الفشل الملحوظ الذي يكتنف المراجعة لا يعود لعدم فاعلية إجراءات المراجعة في كشف التحريفات في القوائم المالية في ظل الخطر التقليدي للمراجعة وإنما بالدرجة الأساس إلى الصعوبات التي تجابه المنشأة الخاضعة للمراجعة، مثل احتمالية القدرة على الاستمرار أو تحديد الغش الذي يرتكبه

---

[1] **Erjckson, Merle & mayhew, Brian W. & Felix, William, Op. Cit., p187.**

[٢] **الرباعي، يوسف عبده راشد الرباعي، ٢٠٠٦، "استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، رسالة دوكتراه، جامعة دمشق، ص 154.**

بعض الموظفين بدوافع شخصية أو محاولة إبراز صورة المنشأة على نحو حسن أمام الغير. وقد تكون الصعوبات ناجمة عن ضغوط تتعرض لها المنشأة بفعل العديد من الأمور التي تهدد بقاءها، ولاشك في أن المراجعة القائمة على مخاطر الأعمال أكثر فاعلية في اكتشاف التحريفات لكون إستراتيجية مخاطر الأعمال تسمح للمراجع بمرونة أكبر لاتخاذ الإجراءات التي تساعده في الوصول إلى أهدافه.

### ٢) رفع كفاءة المراجعة[١]:

إن تقدير المراجع لمخاطر تحريفات القوائم المالية، المبني على الدراسة المعمقة لها، ينبغي أن يؤدي إلى تركيز اهتمام مراجعي الحسابات على مواطن تلك المخاطر ودرجة أهميتها، الأمر الذي من شأنه تجنب أعمال المراجعة غير الضرورية في المجالات التي تكون فيها مخاطر التحريفات محدودة أو قليلة الأهمية.

### ٣) تقديم قيمة مضافة:

يعزز مدخل خطر الأعمال فرصة المراجع في تقديم قيمة مضافة أو خدمة جديدة للمنشأة قيد المراجعة، عن طريق تعزيز مصداقية القوائم المالية أكثر من الاكتفاء بمجرد رأي سلبي حول عدالتها،[٢] ويمكن عرض الشكل البياني التالي لإيضاح مدى التطوير الذي يضيفه خطر الأعمال للمراجعة.

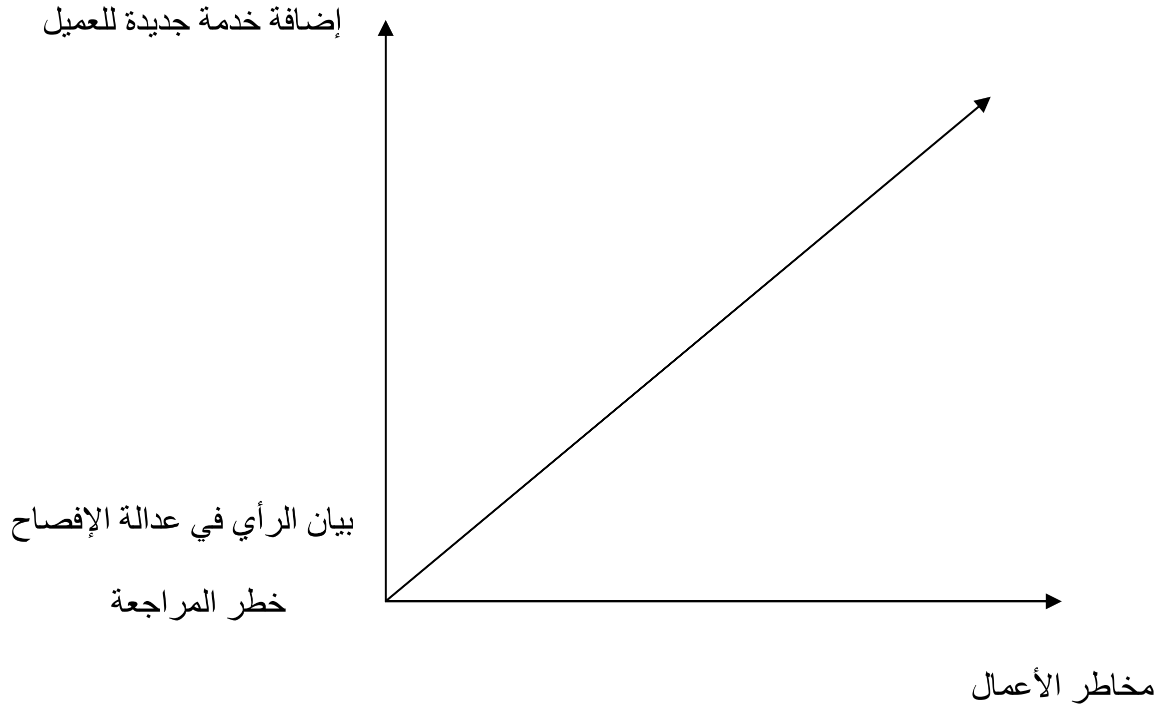
---

[١] الرباعي، يوسف عبده راشد الرباعي، ٢٠٠٦، "استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، **رسالة دوكتراه، جامعة دمشق، ص** 155.

[٢] القاضي، حسين ودحدوح، حسين، قريط، **مرجع سابق، ص** 25.

**الشكل رقم (٢)**

**العلاقة بين خطر الأعمال وخطر المراجعة**




**المصدر**: **القاضي، حسين ودحدوح، حسين، قريط، عصام، تدقيق الحسابات (2)، جامعة دمشق، ص ٢٥.**

إضافة إلى ذلك إن التركيز المتزايد على مخاطر أعمال العميل (المنشأة) Client's Business Risk أمر له أهميته في تمكين المراجع من إضافة قيمة للمراجعة من وجهة نظر المنشأة الخاضعة للمراجعة، إذ يستطيع المراجع أن يزوِّد المنشأة بصورة تقييمية واضحة ناجمة عن فهم عميق وشامل لأعمالها وعملياتها التشغيلية، الأمر الذي سيكون له صدى لدى المنشأة[1]، إذ ينتج عن المراجعة توفير إرشادات ومعلومات قيمة لإدارة المنشأة قيد المراجعة تسهم في تمكينها من إدارة أنشطة المنشأة بنجاح.

---

[1] **Davies, Mark, Op. Cit., p2.**

وبالطبع فإن هذا يتيح الفرصة للمراجع بأن يسهم في تحقيق ميزة تنافسية للمنشآت التي يعهد إليه مراجعتها[1]. فضلاً عن ذلك يساعد هذا المدخل المراجعَ على تقديم الكثير من الاقتراحات البناءة التي تتصل بالتحسينات ذات الصلة بالعمليات التشغيلية للمنشأة، ويتمثل المفتاح الرئيس في الربط الذي يجب أن يتم بين الحسابات المكونة للقوائم المالية.[2]

# المبحث الرابـــع
# منهجية استراتيجية مخاطر الأعمال

**١- مقدمة:**

إن نشوء التطلعات والمحاكمة حسب متطلبات التقارير المالية في التسعينات، والتي تترافق مع بيئة عمل أكثر ديناميكية للمنظمة الخاضعة للمراجعة ومع نفقات مراجعة هامة، دفعت شركات المحاسبة الكبرى على تطوير استراتيجيات جديدة للمراجعة من أجل تحسين فعالية المراجعة وكفاءتها.

إن المظهر الأساسي لهذه الاستراتيجيات هو تطوير الفهم العميق والشامل لكل من صناعة المنظمة الخاضعة للمراجعة، نماذج العمل، الاستراتيجيات والعمليات. وفي حين تختلف تفاصيل النشاط المتعلقة بكل منظمة، يشار إلى تطوير الفهم الشامل وتقييمات الخطر المرافقة بـ استراتيجية التدقيق القائمة على خطر الأعمال.

---

[1] **Jones, Sosan S., Op. Cit., P4.**

[2] **Shelluch Peler & Topple, Stephen & Rittenborg, Larry & Schwieger, Bradley, Op. Cit., p109.**

إن تبني استراتيجية التدقيق القائمة على خطر الأعمال يشكل مثار جدل. حيث يرى البعض أن هذه الاستراتيجية تشكل الخطوة الطبيعية في تقدم (نشوء) استراتيجيات التدقيق. تدعو هذه الاستراتيجية باستخدام أسس دلالية واسعة وتقييمات أكثر شمولية للخطر وتطوير الأسس المهنية التي تملك المعرفة والكفاءات الأساسية من أجل إنجاز تقييمات الخطر الأكثر تعقيداً، وتوجيه موارد المراجعة بما ينسجم مع المخاطر المقيمة.

ويرى البعض الآخر أن استراتيجية التدقيق القائمة على مخاطر الأعمال هو ابتعاد غير صحيح عن ممارسات المراجعة التقليدية وهذا ما يقود إلى مراجعة ذات مستوى متدني تبرز، إلى أبعد الحدود، في أسلوب التخفيضات الجوهرية في جهد المراجعة.[١]

### ٢-مدخل أعلى- أدنى (Top-down):

يبدأ مدخل أعلى أدنى (top-down) من الفهم الشامل لطبيعة عمل المنظمة الخاضعة للمراجعة. ثم يأخذ باعتباره المخاطر التي تواجه هذه المنظمة، وأسلوب الإدارة في ضبط هذه المخاطر ودرجة شفافية التقارير التي يقدمها العميل إلى المجتمع المالي.

يرتكز مدخل أعلى- أدنى على العناصر الجوهرية التالية[٢]:

١- القدرة على التكيف باستمرار مع الاحتياجات المتطورة والمتغيرة.

٢- تحديد هوية ووقت أي قضية ذات أهمية والبحث مع الإدارة عن حل لهذه القضية بوصفها مكون خطير لعمليات المنظمة.

---

[1] **Bell, B. Timothy, Doogar, Rajib, and Solomon, Ira, 2007, "Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing", Journal of Accounting Research, p 2.**

[2] A top-down, risk based audit approach, http://www.com.pwc/us/en/audit-assurance-services/financial-statement-audit.

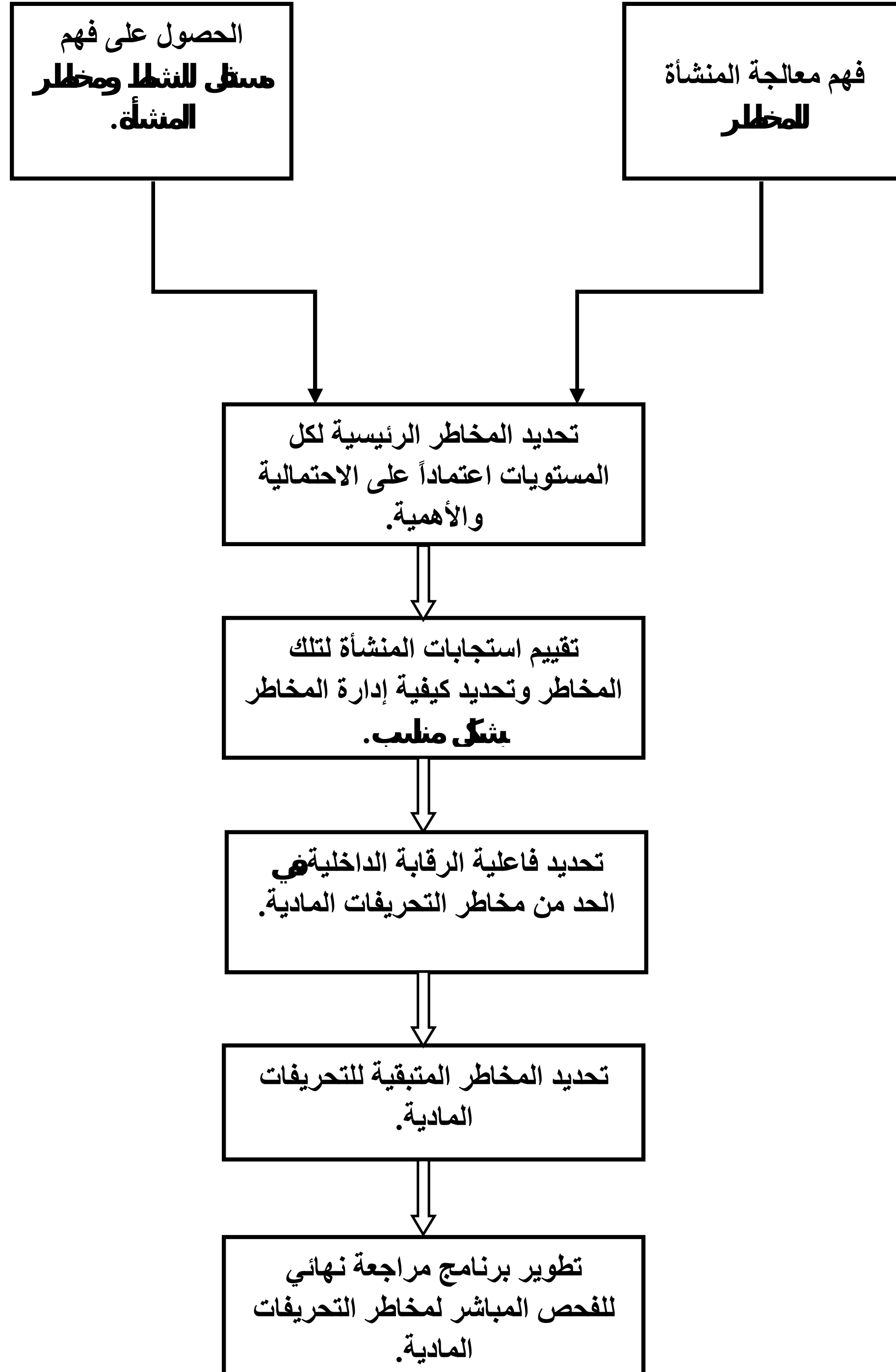
٣- يُستخدم هذا المدخل في جميع التزامات المراجعة بصرف النظر عن الموقع من أجل ضمان الانسجام.

٤- المثابرة على عملية التطوير المستمرة.

والشكل التالي يبين كيف يحلل المراجع مخاطر تحريف القوائم المالية وفق منهج أعلى-أسفل Top-Down إذ أن مخاطر التحريف يمكن تحليلها بدون الاختبار المباشر لرصيد الحساب، وهذا يتطلب أن يكون المراجع واسع الإطلاع وغزير الفطنة في مجال الأعمال.

**الشكل رقم (5)**

**مدخل تحليل المخاطر من الأعلى إلى الأسفل**




**المصدر**: الرباعي، يوسف عبده راشد، ٢٠٠٦، "استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، **رسالة دوكتراه، جامعة دمشق، ص 160**.

### ٣- مراحل استراتيجية مخاطر الأعمال:

وضعت KPMG منهجاً لتطبيق استراتيجية خطر الأعمال وفق المراحل التالية[١]:

١- فهم الميزة الاستراتيجية للعميل: ما هي خطة العميل لتقديم قيمة مضافة؟ ما هي المواقع الهامة وما هي مؤهلاته التي تجعله بموقع أفضل من منافسيه بحيث يشغل تلك المواقع.

٢- فهم المخاطر التي تهدد تحقيق العميل لأهدافه: ما الذي يمكنه أن يمنع العميل من إحراز قيمة مضافة؟ ما هي العوامل التي تعترض ميزاته التنافسية؟ كيف يتم إدارة الخطر والإدارة الاستراتيجية وعمليات إدارة العمليات؟.

٣- فهم العمليات الأساسية والكفاءات الضرورية من أجل تحقيق منافع استراتيجية.

٤- قياس وتحديد أداء العمليات: هل هناك دليل على أن القيمة المتوقعة يتم إنشاءها فعلاً؟ أي كيف يتم تنفيذ العمليات بشكل فعلي بما يتفق مع الأهداف الاستراتيجية، وبالمقارنة مع المنافسين؟

٥- توثيق فهم قدرة العميل على إحراز قيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية.

٦- استخدام الفهم الشامل للعمل من أجل تطوير التوقعات عن التوكيدات الرئيسية.

٧- مقارنة النتائج المالية المقرر عنها مع التوقعات وتصميم اختبارات مراجعة إضافية (جمع أدلة الإثبات) للتعامل مع أية فجوات بين التوقعات والنتائج المالية المقرر عنها.

وقد عرض أحد الباحثين منهج KPMG على الشكل التالي[٢]:

- فهم أنشطة الإدارة لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر.
- فهم مستقل للعمل والمخاطر التي تتضمنها عمليات المنشأة.

---

[1] **Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997, "Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Mesurement Process". KPMG Peat Msrwick, LLP & University of Ilinois, pp31-32.**

[٢] الرباعي، يوسف عبده راشد، **٢٠٠٦**، "استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"، **رسالة دوكتراه، جامعة دمشق، ص** ١٦٠.

- وضع التوقعات
- تقييم جودة تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية .
- تحديد المخاطر المتبقية (النهائية).
- جمع أدلة الإثبات.

ويبدو من مقارنة منهج KPMG مع رأي الرباعي في هذا المنهج أن هناك اختلافاً يظهر في مايلي:

١- أشار منهج KPMG إلى فهم الميزة التنافسية للعميل بينما لم يتطرق لها الرباعي.

٢- بين منهج KPMG أن فهم المخاطر يتركز على الأهداف الاستراتيجية والقيمة المضافة للعميل وتمكنه من تحقيق ميزات تنافسية بينما اكتفى الرباعي بالإشارة إلى المخاطر التي تواجه المنشأة بشكل عام.

٣- اعتمد منهج KPMG على قياس أداء المشروع بالمقارنة مع المنافسين بينما لم يتطرق الرباعي إلى شيء من هذا القبيل.

٤- بين منهج KPMG أهمية القياس المهني لقدرة الإدارة على تحقيق الأهداف المرسومة بينما لم يتطرق الرباعي لذلك.

٥- أورد منهج KPMG عملية مقارنة النتائج الفعلية مع التوقعات والتحقق من الأسباب ولم يتطرق الرباعي لذلك.

٦- وبالمقابل أورد الرباعي تقدير جودة نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر ثم أورد فقرة أخرى تتعلق بالمخاطر المتبقية أي التي لا يتم اكتشافها والوقاية منها من خلال نظام الرقابة الداخلية، أما منهج KPMG فلم يتطرق إلى الرقابة الداخلية لأن التطرق لها في رأي الباحث يعود بالمراجع إلى المنهج التقليدي المبني على خطر المراجعة وخاصة أن تقييم

الرقابة الداخلية يستغرق معظم وقت المراجع مما يجعل تبني منهج خطر الأعمال بدون مبرر.

وستتبنى الباحثة منهج KPMG نظراً لأهميته الدولية وانسجامه مع مفهوم خطر الأعمال وخاصة أن الدكتور الرباعي أشار في رسالته إلى أنه اعتمد منهج KPMG دون أن يبرر أسباب خروجه عن هذا المنهج كما لم يورد أية مراجع أخرى تبرر ذلك.

وتعرض الباحثة الشكل الإيضاحي الآتي الذي يبين الأنشطة الداخلية والإجراءات التي تنفذ في كل مرحلة من المراحل التي أوردها منهج KPMG:

**الشكل رقم (٣)**

**خطوات استراتيجية مخاطر الأعمال**




**المصدر: إعداد الباحثة**

وتتناول الباحثة كل خطوة من هذه الخطوات على النحو التالي:

**الخطوة الأولى: فهم الميزة الاستراتيجية للعميل**

عادة ما تتمحور الاستراتيجية التجارية الأساسية للمنظمة التي تعمل في بيئة تنافسية وتجارية حول التنافسية وإن كان يتم التعبير عن هذا بالبقاء مستمرة في الأجل القصير وتحسين خدمة العملاء ودخول أسواق جديدة والتوافق مع التشريعات الجديدة إلخ.

إن الاستراتيجية التنافسية هي مدخل المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة على منافسيها أو تقليل ميزتهم التنافسية عليها واقترح (بورتر في دراساتي عام 1985و ١٩٨٠ ) أن نجاح المنظمة يعتمد على الكيفية التي تتوافق بها وتدير القوى الخمس الأساسية التي تشكل الصناعة وهي[1]:

(1)القوة التساومية للموردين

(2)القوة التساومية للمشترين

(3)تهديد الداخلين الجدد للصناعة

(4)تهديد إحلال منتجات محل منتجاتهم

(5)المنافسة بين المنشآت القائمة.

كما يجب على المراجع أن يدرك طبيعة منظمة العميل تحت المراجعة وذلك عن طريق تكوين نموذج فكري للمراجع يتعلق بالمنظمة التي يقوم بمراجعتها ولعل هذه المرحلة تبدأ بدراسة تاريخ هذه المنظمة وسمعتها في الأسواق والإدارات التي تعاقبت على قيادتها وتطور أسعار أسهمها، وتطور أرباحها، ومركزها في السوق المالي، وهل تعرضت إلى إفلاسات سابقة، ومركزها التنافسي في الصناعة التي تمارس فيها نشاطها[2]. فلو كانت المنظمة الخاضعة للمراجعة شركة عقارات مثلاً، وحدث أن رفعت البنوك أسعار الفائدة لجذب الأموال من المستثمرين، فمن الطبيعي أن يدرك المراجع أن أسعار عقارات الشركة ستنخفض لأن الممولين سيعمدون إلى بيع عقاراتهم لإيداع أموالهم في البنوك، فتنخفض أسعار العقارات في المستقبل، فإذا كان لدى الشركة عقارات كثيرة وبأسعار مرتفعة فعلى المراجع أن يتوقع أن المنظمة ستتعرض إلى خطر أعمال كبير قد

[1] http://www.mnzoor.plogspot.com.

[2] القاضي، حسين وعصام، قريط، ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ٢٥.

يعرضها للإفلاس، مما يحمله على وضع تحفظات في تقريره تشير إلى احتمال تعرض المنظمة لخسائر كبيرة بسبب انخفاض الأسعار في سوق العقارات[1].

وعلى العكس من ذلك لو ارتفعت أسعار العملات الصعبة وانخفضت القوة الشرائية للعملة المحلية، فإن المراجع يشعر بأن أسعار عقارات الشركة سترتفع في المستقبل، ومع أنه يمتنع عن كتابة ملاحظة في تقريره بهذا المعنى، إلا أن لفت نظر الإدارة إلى أهمية عدم استعجالها ببيع ما تملكه من عقارات يمثل قيمة مضافة أخرى لعمل المراجع، ليست مألوفة في ظل مدخل خطر المراجعة التقليدي.

وإذا لاحظ المراجع أن النظام التكنولوجي الذي تعتمد عليه الشركة الخاضعة للمراجعة غدا أكثر تكلفة وأقل جودة وأقل سعراً من السلع المعاصرة المصنوعة من قبل المنافسين، ومع ذلك فإن القوائم المالية للشركة تشير إلى أرباح لا تقل عن النسب التي تحققت في السنين السابقة. فإن على المراجع أن يتوقع قيام الإدارة بعمليات تلاعب من شأنها أن زيادة الأرباح بشكل وهمي للمحافظة على سعر السهم أو العمل على تدبر القروض اللازمة لشراء التكنولوجيا الجديدة ودرء خطر الإفلاس، إذ لو علم البنك أن الشركة خاسرة لامتنع عن إقراضها المال اللازم. وهذا يحتم على المراجع دراسة احتمالات الغش وخاصة في مجالات تحقق الإيراد. وإذا أدرك المراجع من خلال دراسته لتاريخ المدير العام أنه تعرض للاتهام بالفساد في السابق، فمن الطبيعي أن يدرس صلاحيات هذا المدير العام وهل يجمع بيده رئاسة مجلس الإدارة بالإضافة إلى المدير العام، وهل هناك لجنة مراجعة من أعضاء لجنة الإدارة غير المتفرغين.

أما في حال تغير سياسة الدولة من الحماية الجمركية ومنع الاستيراد إلى القبول بالعولمة وإلغاء الرسوم الجمركية مما يؤدي إلى السماح بدخول سلع منتجة من قبل الشركات متعددة الجنسيات، فيمكن للمراجع أن يستنتج بأن منتجات المشروع ستتعرض لمنافسة حادة قد تؤدي إلى خسارة.

[1] القاضي، حسين وقريط، عصام، ٢٠٠٥، مرجع سابق، ٢٦.

وفي هذا السياق ينطوي فهم المراجع للمنشأة وبيئتها على تحصيل معرفة كافية تتعلق بالعناصر الآتية:[١]

- **طبيعة المنشأة:** يتوجب على المراجع أن يحصل على معلومات عن طبيعة المنشأة، وينبغي أن يتضمن هذا الفهم المصادر الرئيسية لإيراداتها وطبيعة منتجاتها و/أو خدماتها وعملائها ومورديها الرئيسيين ومواقعها وأصولها والتزاماتها الرئيسية وخصائصها المالية، بما في ذلك مصادر التمويل والوضع المالي الحالي والمتوقع، والأطراف ذات العلاقة ومختلف الأحداث والعمليات المهمة مثل عمليات الحيازة أو التخلص من الشركات التابعة أو أعمال معينة أو خطوط إنتاج، فضلاً عن الحصول على معلومات عن الحالات الطارئة والأمور المشكوك فيها الحاصلة خلال الفترة الخاضعة للمراجعة.

كما نص المعيار ٣١٥ في الفقرة ٢٣أ منه أنه يمكن للمدقق فهم طبيعة المنشأة وفهم بعض الأمور مثل:[٢]

- فيما إذا كان للمنشأة هيكل معقد مع شركات تابعة لها أو مكونات أخرى في مواقع متعددة، وتشمل الهياكل المعقدة عادة مسائل قد تؤدي إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويمكن أن تتضمن مثل هذه المسائل الشهرة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات أو منشآت ذات غرض خاص تمت محاسبتها بالشكل المناسب.
- الملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص أو المنشآت الأخرى، ويساعد هذا الفهم في تحديد فيما إذا كانت معاملات الطرف ذي العلاقة قد حُددت وتم إظهارها محاسبياً بالشكل المناسب.

كما أوردت الفقرة 24أ من المعيار المذكور أمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على فهم لطبيعة المنشأة مايلي:[٣]

- عمليات المنشأة، مثل:

---

[1] **Messier Jr., William F., Op. Cit., pp99-100.**
[2] **International Federation of Accountants (IFAC), ISA No.315, Op, Cit., p 287.**
[3] **Ibid, p 288.**

أ. طبيعة مصادر الإيرادات والمنتجات أو الخدمات والأسواق، بما في ذلك المشاركة في التجارة الإلكترونية، مثل مبيعات الإنترنت وأنشطة التسويق.
ب. إجراء العمليات (على سبيل المثال مراحل وأساليب الإنتاج أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
ج. التحالفات والمشاريع المشتركة وأنشطة اللجوء إلى مصادر خارجية.
د. التوزيع الجغرافي وقطاعات الصناعة.
ه. موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب وموقع وكميات المخازن.
و. العملاء الرئيسيون ومزودو البضائع والخدمات الهامة وترتيبات التوظيف (بما في ذلك عقود الإتحادات والتقاعد والمنافع الأخرى بعد الخدمة أو خيار المخزون أو ترتيبات مكافأة الحوافز، والأنظمة الحكومية الخاصة بشؤون التوظيف).
ز. أنشطة ومصروفات البحث والتطوير.

- الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

أ. الامتلاك أو التصرف بأنشطة الأعمال المخططة أو التي تم تنفيذها مؤخراً.
ب. الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
ج. أنشطة الاستثمار الرأسمالي.

- التمويل وأنشطة التمويل؛
- إعداد التقارير المالية.

- **حقل النشاط الذي تعمل فيه المنشأة والتنظيم الذي تخضع له والعوامل الخارجية الأخرى:**

ينطوي هذا البند على معلومات عن الأحوال الاقتصادية العامة والبيئة التنظيمية والبيئة القانونية والسياسية والبيئة التنافسية والعوامل البيئية الاجتماعية والعوامل التكنولوجية. فضلاً عن ذلك يشمل هذا البند المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة بما في ذلك المبادئ التي تخص نشاطاً معيناً، والمحددة من قبل السلطة الناظمة. فقد يتسبب حقل النشاط الذي تعمل فيه المنشأة في مخاطرة محددة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن طبيعة العمل أو درجة التنظيم، على سبيل المثال

قد تشمل العقود طويلة الأجل تقديرات هامة للإيرادات والتكاليف التي تؤدي إلى مخاطر أخطاء جوهرية.

- **الإدارة:** تلعب الإدارة دوراً رئيسياً من خلال قيادة وتوجيه المنشأة والرقابة عليها ومسك زمام الأمور فيها، فالإدارة هي التي تسطّر أهداف المنشأة وترسم إستراتيجيتها وعملياتها التشغيلية والمعالجات والضوابط الرقابية ذات الصلة؛ وهي المسؤولة عن تحديد المخاطر التي تجابه المنشأة بغرض السيطرة عليها وأيضاً عن إنشاء رقابة داخلية والمحافظة عليها؛ كما أنها تتحمل مسؤولية اختبار المبادئ المحاسبية وتطبيقها على نحو صحيح. ومن الجدير التنويه أن الإدارات تختلف في فلسفتها وفي نمط التشغيل وفي النزاهة والقيم الأخلاقية والالتزام بالكفاءة. ولاشك أن نمط التشغيل والصفات الشخصية وفلسفة الأفراد الذين يشكلون إدارة المنشأة ومنهجهم في تحديد مخاطر الأعمال والاستجابة لها والالتزام بتصميم وتطبيق معالجات محاسبية يعتمد عليها وإعداد تقارير مالية موثوقة تؤثر في مخاطر التحريف المادية للقوائم المالية.

- **القيادة:** تدخل ضمن هذا العنصر معلومات عن الهيكل التنظيمي وأنشطة وعناصر مجلس الإدارة، أو أشخاص القيادة الآخرين، واللجان الرئيسية بالمنشأة وبصفة خاصة لجنة المراجعة، إذ يلعب مجلس الإدارة دوراً رئيسياً في تحديد العمليات العامة للمنشأة والمساعدة على ضمان الانسجام بين أهداف الإدارة وأهداف الملاك وأصحاب الحقوق مثل المستثمرين والدائنين.

- **الأهداف والإستراتيجيات:** يجب على المراجع أن يفهم أهداف وإستراتيجيات المنشأة لغرض تقدير مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة صحيحة. فالأهداف تمثل غايات تسعى المنشأة إلى الوصول إليها، وقد تقع الأهداف ضمن ثلاث فئات هي: موثوقية إعداد التقارير المالية؛ كفاءة وفاعلية التشغيل؛ الالتزام بالقوانين النافذة. أما الإستراتيجيات فتعبر عن طرق أو مداخل أو مناهج متبعة أو مخططة من قبل الإدارة لتحقيق الأهداف المرسومة، ولا ريب أن وضع وتنفيذ إستراتيجيات ذات فاعلية يشكلان العامل الرئيسي لبقاء المنشأة ونموها. فالإستراتيجيات المحددة من قبل الإدارة ستملي المعالجات المتعلقة بالعمل وعوامل النجاح الحاسمة ومؤشرات الأداء الرئيسية.

- **القياس والأداء:** يشمل هذا الجانب نظام قياس الأداء في المنشأة، إذ تستعمل الإدارة مؤشرات رئيسية لقياس ومراقبة تقدمها باتجاه تحقيق أهدافها، وقد تنطوي تلك المؤشرات على مقاييس الأداء ومحتوى أو نتائج تقارير الأداء وتقارير المحللين والوضع السوقي للمنشأة أمام المنافسين.

- **معالجات عمليات التشغيل:** تصمم المنشآت وتطبق معالجات أو أنشطة لتنفيذ إستراتيجياتها، فالمعالجات هي الداعم لمختلف الوظائف مثل حيازة المستلزمات وإدارة الموارد البشرية والتصميم التكنولوجي والإنتاج والتوزيع وخدمات البيع والارتجاع ونظام المعلومات وإعداد التقارير المالية. وينبغي ملاحظة أن درجة التعقيد في التكنولوجيا المعلوماتية التي تستخدمها المنشأة تعد من أهم الاعتبارات الواجب مراعاتها في فهم المعالجات التي تخص أعمال المنشأة.

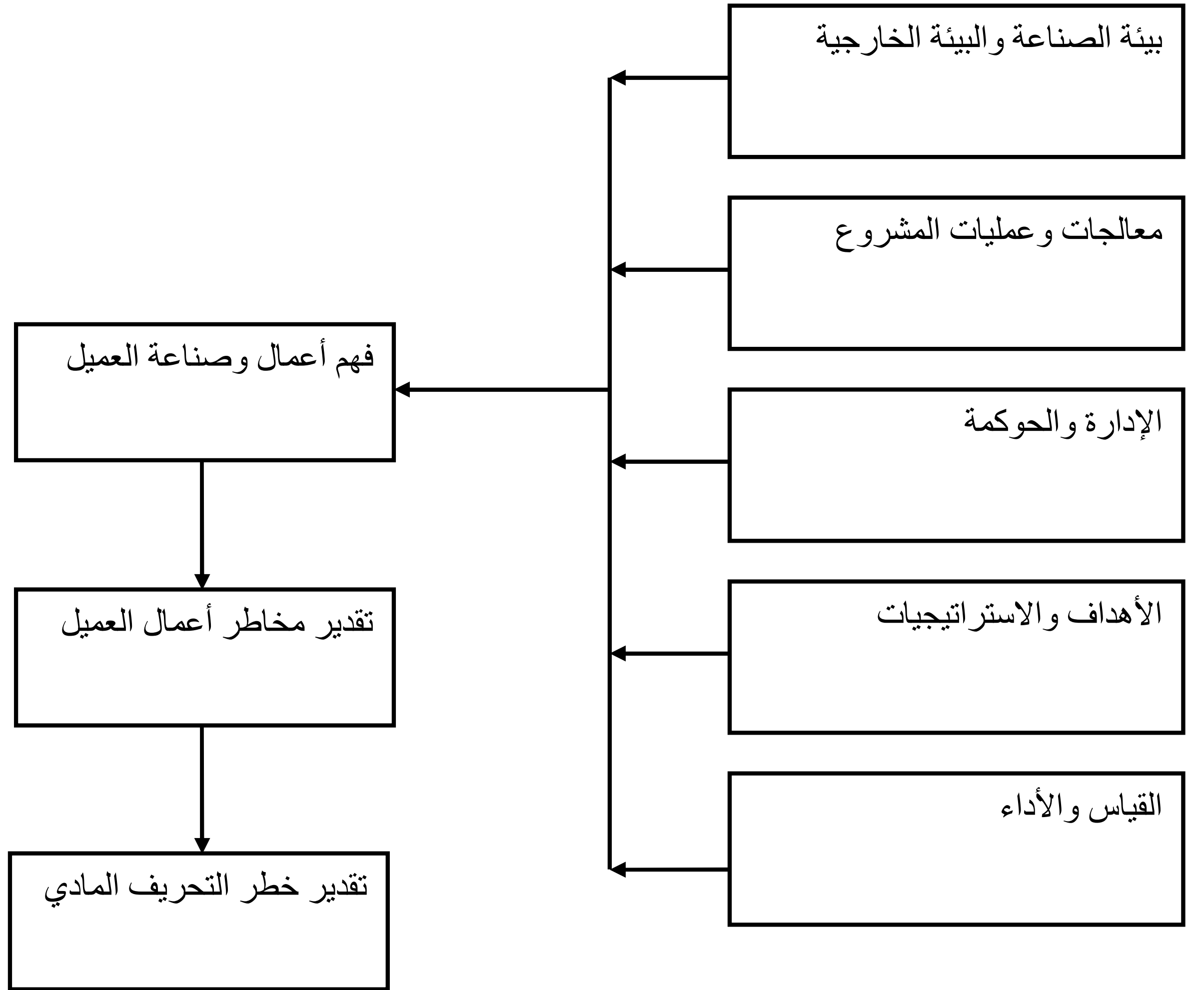
**الخطوة الثانية: الحصول على فهم للمخاطر التي تهدد تحقيق العميل لأهدافه**

يبين الشكل التالي العلاقة بين صناعة العميل ومخاطر أعمال العميل وتقدير المراجع للتحريف المادي للقوائم المالية. إذ تؤخذ صناعة العميل والعوامل الخارجية الأخرى وإستراتيجية أعمال العميل والمعالجات والعوامل الداخلية الأخرى بعين الاعتبار عند تقدير المراجع لمخاطر أعمال العميل.[1]

[1] **Messier Jr., William F – Steven M.Glover – Douglas F.Prawitt – Auditing et Assurance Services – Fourth Edition – McGraw – Hill/Irwin Online Resources, 2003, p204.**

**الشكل رقم (٤)**

**العلاقة بين صناعة العميل ومخاطر أعمال العميل**




**Source: Messier Jr., William F – Steven M.Glover – Douglas F.Prawitt – Auditing et Assurance Services – Fourth Edition – McGraw – Hill/Irwin Online Resources, p205.**

وقد طلب قانون Sarbanes Oxley من الشركات الأمريكية المسجلة في البورصة أن تقدم شهادة تؤكد بأن المعلومات المادية (ذات الأهمية النسبية) حول المخاطر التي تواجه الشركة والإجراءات الرقابية المتخذة بشأنها معلومة لدى الإدارة وقد تم الإفصاح عنها، كما تم إعلام مُراجع الحسابات ولجنة المراجعة بكل ما يتعلق بها.

ويرى Messier, Jr. et al أن على المراجع أن يحدد أهداف الشركة قيد المراجعة وإستراتيجياتها لإنجاز الأهداف ومخاطر الأعمال المرتبطة بهذه الأهداف والإستراتيجيات، وبناء على ذلك فإن الإدارة تطبق عملية تقويم الخطر لتحديد مخاطر الأعمال التي تنشأ من الصناعة والاقتصاد والتنظيمات أو العوامل الأخرى، وتمارس الرقابة لمواجهة مثل هذه المخاطر[١].

يستخدم المراجع عادة بعض أو كل التقنيات الآتية في سبيل فهم المعالجات المطبقة في المنظمة:[٢]

- الحصول على فهم للتدابير المستخدمة بشكل دوري من قبل مجلس الإدارة والإدارة لتقييم المخاطر.
- التعرف على موقف المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة من إستراتيجية المخاطر المعتمدة في الشركة ومتابعتها.
- إجراء المقابلة مع الإدارة بخصوص منهجها في المخاطر والمخاطر ذات الأولوية وعلاقة تحليل المخاطر بالتخطيط الإستراتيجي.
- تفحص التقارير المنتظمة Regularity Reports المعنية بسياسات وإجراءات المنشأة حيال المخاطر.
- تمحيص سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالمخاطر.
- الحصول على معرفة بخطط المكافئات بالمنشأة لتحديد فيما إذا كانت تنسجم مع سياسات إدارة المخاطر التي تتبناها المنشأة.
- تفحص السنوات السابقة بغية تحديد فيما إذا كانت التصرفات الحالية متسقة مع حالات المخاطر التي تمت مناقشتها مع الإدارة.
- الإطلاع على وثائق إدارة المخاطر.

---

[1] **Ibid, p 88.**

[٢] القاضي، حسين ودحدوح، حسين، قريط، **مرجع سابق، ص** 37.

**الخطوة الثالثة: فهم العمليات الأساسية والكفاءات الضرورية**

يجب على المراجع أن يطلع على النماذج الأساسية من عمليات المنظمة والبيئة الاقتصادية الذي تقدم لها منتجاتها والموارد المالية والبشرية التي تعتمد عليها الشركة بهدف تنفيذ عملياتها.

وتقسم عمليات المنظمة إلى أربعة أنواع وهي كما يلي:[1]

١- عمليات جوهرية :Core processes وهي تلك العمليات التي ترتبط بشكل مباشر بتقديم المنتج أو الخدمة للعميل، ولذلك يطلق عليها عمليات ذات قيمة مضافة.

٢- عمليات مساعدة :Support processes وهي عمليات مساعدة ومدعمة للعمليات الجوهرية، وهذه العمليات لا تخلق قيمة مضافة للعميل ولكنها تساعد في خلق القيمة المضافة. ومن أمثلة هذه العمليات الإجراءات المكتبية المصاحبة لتصنيع المنتج أو تقديم الخدمة، وكذلك عمليات الصيانة والتطوير.

٣- عمليات إدارية :Management processes وهي عمليات التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة التي تمارس من قبل المستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة.

٤- عمليات تتم بين المنظمات :Business network processes وهي العمليات التي تتم بين المنظمة وبين الأطراف الخارجية، مثل عملية الشراء من الموردين.

**الخطوة الرابعة: قياس وتحديد أداء العمليات**

لابد من التركيز على وحدات القياس الخاصة بالوزن أو الحجم التي يقاس أداء الشركة على أساسها، بالإضافة إلى القياس المالي لنتائج عمليات الشركة.

ولعل نقطة البداية تتمثل في بيان مدى ملائمة معايير القياس التي يستخدمها المراجع لقياس أداء الشركة الفعلي؛ سواء كانت هذه المعايير مستندة إلى أداء الشركة السابق أو المخطط أو المتوقع أو المعتمد على معايير خارجية لدى قطاعات أو منشآت مماثلة أو مشابهة تعمل في الداخل أو الخارج، أو بالاعتماد على معايير الأداء الدولية المنشورة من الاتحادات التجارية والصناعية

---

[1] www.Alzoa.com

المختصة. وقد دلت الدراسات على أن المراجعين المتخصصين في صناعة محددة أقدر على تقويم الأداء من المراجعين غير المتخصصين.

أما النقطة الثانية فتتمثل في ربط الأهداف الاستراتيجية للمنظمة الخاضعة للمراجعة بأهدافها السنوية، وإلى أي مدى نجحت إدارة المنظمة بتنسيق الجهود لتحقيق الأهداف.
وكلما كانت الأهداف كمية وقابلة للقياس كانت مهمة المراجع أكثر سهولة، كأن يكون الهدف الاستراتيجي زيادة الصادرات معبراً عنها بعملات صعبة تقابل السلع المنتجة المبيعة للعالم الخارجي، أو بنسبة من المبيعات الإجمالية. أما حينما يكون الهدف وصفياً كرفع مهارات العاملين، أو زيادة تآلف البيئة الخارجية مع المشروع فإن وضع معايير للقياس تصبح أكثر صعوبة.

والجدير بالذكر أن بيان المراجع رأيه في مدى تحقق الأهداف الاستراتيجية التي وضعتها إدارة المنظمة، لا يعني سكوته عن تقويم الأهداف نفسها ومدى نجاح الإدارة في رسمها وتصميمها، مما يجعل المراجع بحاجة إلى خبرة أعمق في تخصصات المشروع والظروف المحيطة به، ومن الطبيعي ألا يغيب عن المراجع في هذه المرحلة قياس مدى الترابط بين الأهداف واستراتيجيات تحقيقها، ومدى توفر الموارد المالية والبشرية لتحقيق هذه الاستراتيجيات، ومدى موثوقية البيانات المختصة بقياس تحقيق الاستراتيجيات والأهداف.[١]

يمكن للمراجع من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم يتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم مراجعتها في السنوات السابقة، أن يضع يده على التغيرات، التي تتمثل في اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة. على سبيل المثال، يمكن أن يشير انخفاض نسبة الهامش الإجمالي مع الوقت إلى زيادة المنافسة في المجال الذي تعمل فيه الشركة، في هذه الحالة يولي المراجع طريقة تسعير المخزون عناية أكبر خلال عملية المراجعة[٢].

---

[١] القاضي، حسين وقريط، عصام، مراجعة الحسابات (الإجراءات)، ٢٠٠٥، جامعة دمشق، ص ٥٨.

[2] **Arens, Alvin A & Loebbeck, James K, “Auditing: An Integrated Approach”, p255.**

**الخطوة الخامسة: توثيق فهم قدرة العميل على إضافة قيمة**

وذلك من خلال استخدام نموذج أعمال العميل، تحليل العمليات، مؤشرات الأداء الرئيسي، ونموذج خطر الأعمال: إنشاء إطار قرار قائم على الفهم الشامل للعمل من أجل تقديم عدسات الأنظمة الاستراتيجية والتي يمكن من خلالها إنجاز أحكام مهنية تتعلق بقدرة الإدارة على تحقيق الأهداف المرجوة.[١]

**الخطوة السادسة: استخدام الفهم الشامل للعمل من أجل تطوير التوقعات**

يجب على المراجع أن يضع توقعات تتسم بالاستقلال والموضوعية، بعيداً عن تدخل الإدارة، ومرتكزة على التحليل الشامل للمنشأة وأعمالها وذلك لضمان موضوعية مهمات المراجعة. ولا تنتهي العملية بمجرد وضع التوقعات، حيث إنه من الأفضل للمراجع أن يضع مجموعة من التوقعات على نحو مستقل بدلاً من تحديد أرصدة الحسابات غير العادية، وبعد ذلك يطلب من الإدارة أن تفسر الاختلافات، إذ أن هناك ميلاً كبيراً للاعتماد على التفسيرات المعقولة المقدمة أولاً من المنشأة.[٢]

وفي هذه المرحلة يجعل المراجع من المعرفة الشاملة بطبيعة العمل، وكافة المعلومات من المراحل السابقة، إطاراً مرجعياً لوضع التوقعات بشأن التوكيدات الرئيسية المتضمَّنة في القوائم المالية تمهيداً لمقارنة النتائج المالية المقدمة في التقارير مع التوقعات، ومن ثم تصميم اختبارات المراجعة الإضافية لتحديد أي اختلافات بين التوقعات والنتائج المقدمة في التقارير.

تساهم الإجراءات التحليلية في تحسين عملية تطوير توقعات المراجع بخصوص نتائج المنشأة. وتتدرج الإجراءات التحليلية، ممكنة الاستخدام، من الأساليب المبسطة جداً إلى التقنيات بالغة التعقيد، وينبغي توثيق التوقعات والأسباب الجوهرية التي قامت عليها ومن أجلها التوقعات. كما يجب توصيل نتائج تحليل المنشأة إلى جميع أعضاء فريق المراجعة وتركيز الفهم على المجالات المراد إخضاعها للمراجعة.

---

[1] **Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997, "Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Mesurement Process". KPMG Peat Msrwick, LLP & University of Ilinois, p 32.**

[2] **Schelluch Peler & Topple, Stephen & Rittenberg, Larry, & Schwieger, Bradley, Op. Cit., p115.**

**الخطوة السابعة: مقارنة النتائج المالية المقرر عنها مع التوقعات بالإضافة إلى جمع أدلة الإثبات**
تتم مقارنة النتائج المقرر عنها في التقارير والقوائم المالية مع التوقعات التي يتم التعبير عنها من خلال الموازنات التقديرية المختلفة التي يعدها العميل، بالإضافة إلى التوقعات التي يضعها المراجع بالاستناد إلى المعلومات التي يتوصل إليها في المراحل السابقة. ثم يقوم المراجع بتصميم اختبارات مراجعة إضافية للتعامل مع أية فجوات بين التوقعات والنتائج المالية المقرر عنها.
حيث يمكن للمراجع أن يستخدم الإجراءات التحليلية في عملية المقارنة سواء كانت المقارنة مع توقعات العميل أو توقعات المراجع.

عندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود خطأ أو مخالفة، وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلاً يدعم صدق أرصدة الحسابات؛ وفي هذه الحالة يتم تخفيض الاختبارات التفصيلية التي تخص هذه الأرصدة. على سبيل المثال، إذا كانت نتيجة تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد حساب التأمين المدفوع مقدماً مرضية، قد يعد إجراء اختبارات تفصيلية لهذا الحساب أمراً غير ضروري[1].

---

[1] **Arens, Alvin A & Loebbeck, James K, 1997, "Auditing: An Integrated Approach", 2002, p 255.**

# المبحث الخامس

# العلاقة بين مخاطر الأعمال وخطر المراجعة

## ١ـ تحديد العلاقة بين مخاطر الأعمال وخطر المراجعة

إن مفهوم خطر المراجعة يرتبط مباشرة بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني، الذي يُلزم المراجع بأن يجمع الإثباتات الكافية لدعم رأيه. وهذا يتأتَّى من مفهوم الكفاءة بحيث أن المستوى الأدنى من عمل المراجعة أو من جمع الأدلة مطلوب في كل عملية مراجعة بما يتفق معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS. وعلى الرغم من وضوح ذلك، إلا أنه يجب القبول بأن مفهوم المستوى الأدنى من عمل المراجعة غير معرَّف بشكل أساسي، وأن مفهوم خطر المراجعة غير قابل للقياس بالأساليب الحالية.[1]

يستخدم المراجع محاكمته (مع الإقرار بالمتطلبات الخاصة المحدَّدة والموضوعة على ضوء مجموعة من المعايير) من أجل تحقيق التوازن بين مقدار عمل المراجعة الضروري لإقناع الجمهور، الذي يرغب بالتوجه إلى اختيار المعلومات الدقيقة والكاملة (لأن الجمهور لا يدرك بأنه يتحمَّل التكلفة مباشرة)، وبين مقدار العمل الذي يمكن أن يفي بمتطلبات العميل المتعلقة بفعالية التكلفة.

وفي سائر الأحوال، يمكن للمراجع ـ مع العلم بأن العمل الإضافي (جمع أدلة أكثر) سوف يقلل من احتمال إعطاء رأي غير سليم ـ أن يختار القيام بعمل أكبر من المستوى الأدنى المطلوب من أجل تقليل احتمال تعرُّض عمله المهني للخطر. وبعبارة أخرى، يُمكن للمراجع أن يبدأ من المستوى الأعلى لخطر المراجعة المسموح به وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)، وفي حال اختار المراجع ذلك، فإنه يقلل، من وجهة نظر ذاتية، الخطر إلى مستوى يعتقد عنده بأنه قد واجه، على نحو ملائم، خطر الأعمال الملازم، وفي التزام مستقل.

[1] Carmichael, John J. Willingham, "Perspectives in Auditing", Fourth Edition, p256.

يجب أن تزوِّد كل عملية مراجعة، على الأقل، بمستوى تأكيد وذلك حسب متطلبات معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)، كما يجب أن يتضمن رأي كل مراجع، على الأقل، ذاك المستوى من التأكيد. يرتبط المستوى الأدنى من التأكيد بتقدير المراجع للمستوى المقبول من خطر المراجعة، وإن حجم إجراءات المراجعة المنجزة هو الدالة المباشرة على هذا التأكيد.
يمثل رأي المراجع تصريحاً يجب أن يبلغ، في كل وقت يتم إصداره، رسالة تقدم على الأقل مستوى مفهوم من التأكيد.

إذا لم يتوفر الحد الأدنى من التأكيد، فإن قارئ الرأي سوف يجد صعوبة كبيرة في الحكم على موثوقية القوائم المالية. لذلك على الرغم من أن الحد الأدنى من التأكيد لا يمكن قياسه، إلا أن الحاجة إليه تكمن في أنه يخدم مصالح مستخدمي تقارير المراجعة. إن سياسة استخدام التقييمات الموضوعية لمستوى خطر الأعمال من أجل تقليل مستوى خطر المراجعة المتضمن في معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS، ينسجم أيضاً مع مصالح مستخدمي تقارير المراجعة وذلك بسبب مستوى التأكيد المتزايد المقدم. وعلى العكس، وفي كل الأحوال، إن التقييمات الموضوعية لمستوى خطر الأعمال لا يمكن استخدامه في زيادة تقدير المراجع لخطر المراجعة المقبول إلى حد الإفراط في المستوى الأقصى المسموح حسب معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS.[1]
لو أن معايير المراجعة المقبولة عموماً لم تؤسس خطر المراجعة المفاهيمي، لكان هناك احتمال وجود تأكيد ضعيف أو عدم وجود تأكيد في رأي المراجع. إن المراجع الذي يلاحظ وجود خطر أعمال قليل أو عدم وجوده ربما يختار التوقيع على رأيه بعد القيام بمراجعة محدودة أو عدم القيام بها. وإن ذلك لن يكون من مصلحة مستخدمي تقارير المراجعة الذين يجب أن يكونوا قادرين باستمرار،على الأقل، على افتراض وجود الحد الأدنى من التأكيد.

والأمر الممكن تصوره، مع الأخذ بعين الاعتبار الخطر الأقصى وفق GAAS، أن الشركة يمكن أن تقدم مدخلاً منهجياً لخطر الأعمال عن طريق إدراك، على أساس منتظم، مستويات مختلفة من خطر الأعمال في أصناف مختلفة من الشركات (مثلاً: الشركات الأصغر، الشركات المنظمة بشدة والشركات العامة)، وعن طريق تقدير مستوى خطر المراجعة المقبول (وبناء على ذلك، يتم تنفيذ

[1] **Ibid, p257.**

كمية إجراءات المراجعة) لتلك الشركات بالاعتماد على تصنيفات الخطر المتعلقة بها. وكما ذكرنا سابقاً، لا يمكن التحضير لاستخدام مثل هذا المدخل من أجل زيادة خطر المراجعة بحيث يتجاوز الحد الأقصى المفاهيمي، لأن رأي المراجع لا يقدم، على نحو ثابت، على الأقل مستوى أدنى من التأكيد كما لا يمكن لهذا المستوى من التأكيد أن يُقيم من قبل القارئ.

وفي حال تجاوز خطر المراجعة المستوى الأقصى المسموح به من قبل GAAS وكان مستخدمي التقرير غير مدركين بأن هذه السياسة قد تم تبنيها، فإن بافتراض أن جميع الآراء المتشابهة تحمل على الأقل المستوى الأدنى من التأكيد. ومن جهة أخرى، إذا كان مستخدمي التقارير على علم بأن هذه السياسة قد تم تبنيها ولكن لا يعلموا كيف تم تطبقيها، لكانوا مضطرين في هذه الحالة إلى تفسير مستوى التأكيد المتضمن في العبارة المعتمدة على تفسيراتهم الفردية لمخاطر الأعمال المرافقة لأنواع الشركات التي يتم التقرير عنها.

تؤثر مخاطر الأعمال على عمل المراجع في حين لا تؤثر على مصلحة المجتمع في المعلومات المفيدة من أجل اتخاذ القرار. ولو أن متطلبات GAAS لم تتضمن الحد الأقصى المقبول لخطر المراجعة، لكانت منفعة المجتمع من عملية المراجعة قد شكلت موضوع لتحدٍ جديد. يمكن للنقاد أن يحملوا المسؤولية حين تكون الشركة ذات مستوى ضعيف من التأكيد على مستثمرين محددين، وذلك وببساطة لأن هناك خطر ضعيف للشركة قيد المقاضاة. إن الشكوى المتكررة فيما يخص الشركات التي تعتمد مدققين (سهلين) يمكن أن يستند إلى التسليم بأن المراجعين يمكن أن يقللوا من جهود المراجعة دون التقيد المُعتمد فحسب على تقدير خطر الأعمال. إن المنافسة غير المرغوب بها بين الشركات ربما تزداد بالاعتماد على الرأي النظيف الذي يتم الحصول عليه بعد القيام بأدنى مستوى من عمل المراجعة، وبناء عليه بأقل تكلفة. لا يمكن أن تنشأ مثل هذه العقبات في حال اعتمد المراجع على تقييمات خطر الأعمال في زيادة كمية إجراءات المراجعة إلى الحد الذي يتجاوز الحد الأدنى المقترح وفق GAAS لأن هذا الحد يُقدم إلى مستخدمي التقارير[1].

إن تصنيف الشركات بواسطة استخدام مقاييس نموذجية لخطر الأعمال ربما يكون صعباً جداً، إذا لم يكن مستحيلاً. إن العوامل التي تشير إلى مقاييس خطر الأعمال لا تقوم بذلك على نحو ثابت.

[1] **Carmichael, John J. Willingham, "Perspectives in Auditing", Forth Edition, p258.**

علاوة على ذلك، ولأن هذه العوامل معتمدة على بعضها البعض فإن مقاييس خطر الأعمال دائماً تعتمد على الظروف الفردية. على سبيل المثال، إن الشركة التي لديها إدارة ذات سمعة مشكوك فيها و تستقر في مجتمع صغير ربما يكون لديها على نحو ذو أهمية خطر أعمال أكبر منه في حال كانت الشركة تستقر في مدينة كبيرة. وهذا يعود إلى أن أهمية العامل المعطى (سمعة الإدارة كما في المثال السابق) تختلف تبعاً لتأثير العوامل الأخرى (موقع الشركة كما في المثال السابق).

ولحسن الحظ، لا يجب أن يؤثر بشكل غير ملائم على مستخدمي تقارير المراجعة تعديلات إجراءات المراجعة تُصمم من أجل تقليل خطر المراجعة. إن المراجعة المنفذة بالانسجام مع معايير GAAS عليها دائماً أن تقدم على الأقل الحد الأدنى من التأكيد المتضمن في معايير GAAS. وعلى الرغم من أن المراجع، ولأسباب تتعلق بخطر الأعمال، ربما يقدم مستوى أعلى من التأكيد إلا أنه لا يستطيع تقديم مستوى أقل دون انتهاك معايير GAAS.

**٢- تحديد العلاقة بين مخاطر الأعمال ومكونات خطر المراجعة:**

إن المكونات الثلاثة لخطر المراجعة (الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف) توضح عناصر خطر الأعمال ولكن لا تتضمن تلك العناصر. ويمكن ملاحظة ذلك من خلال معادلة خطر المراجعة الأساسي وهي:[1]

$$AR = IR \times CR \times DR$$

حيث:

AR = خطر المراجعة وهو احتمال أن يصدر المراجع رأي غير سليم عن القوائم المالية المحرفة بشكل جوهري.

IR = الخطر الملازم وهو احتمال حدوث تضليل هام نسبياً في حال غياب إجراءات الرقابة الداخلية.

CR = خطر الرقابة وهو احتمال عدم اكتشاف التضليل الهام نسبياً عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة.

[1] **Arens, Alvin A & Loebbeck, James K, "Auditing: An Integrated Approach", 2002, p 334.**

DR =خطر الاكتشاف وهو احتمال أنَّ التضليل الهام نسبياً الذي لم يتم اكتشافه أو تصحيحه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، أن لا يُكشف عن طريق إجراءات المراجعة المنفذة.

إن هذه المعادلة تشرح خطر المراجعة بشكل كامل. على الرغم من إمكانية تقسيم مكونات خطر المراجعة، إلا أنه من غير الممكن أن يضيف أي عنصر إلى تلك المكونات دون تغيير معنى AR (خطر المراجعة). لو تم إضافة مكون مستقل وواضح يتعلق بخطر الأعمال إلى الجانب الأيمن من المعادلة، لأصبح AR عبارة عن خطر إصدار المراجع لرأي غير مناسب بالإضافة إلى خطر أن يتعرض المراجع لخسارة أو ضرر تُصيب عمله المهني. يمكن إعادة تعريف عملية المراجعة بطريقة مختلفة لأن المفهوم يمكن أن يكون متضارب مع المعايير المهنية الحالية، حيث ليس هناك من يمنح المراجع الإذن بأن يقلل من حجم الحد الأدنى من إجراءات المراجعة الضرورية لتكوين رأي عن القوائم المالية المعتمدة على المستويات الأدنى المُدركة من خطر الأعمال. على سبيل المثال، في مناقشة موضوع هام ومثبت إمكانية تحديد حجم إجراءات المراجعة والتي يمكن أن تكون، وبطريقة أخرى، ضرورية في الظروف الناتجة عن اعتبارات خطر الأعمال. علاوة على ذلك، إن الهدف من عملية المراجعة محدد بشكل كامل من قبل المعايير المهنية: "إن الهدف من الفحص العادي للقوائم المالية من قبل المراجع المستقل هو بيان رأيه الذي يعرض بعدالة الوضع المالي، الناتج عن العمليات وتغيرات الوضع المالي بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً".[1] يتطلب تحقيق هذا الهدف أن يُقدم رأي المراجع ،على الأقل، حد أدنى من التأكيد وهذا ما يعيق استخدام خطر الأعمال من أجل تقليل حجم إجراءات المراجعة الضرورية للوصول إلى ذلك الحد الأدنى.

على الرغم من أن المراجع لا يستطيع أن يغير من مكونات خطر المراجعة، إلا أن خطر المراجعة ربما ينخفض (بشكل شديد) بما يستجيب مع خطر الأعمال. وبعبارة أخرى، ربما يرغب المراجع بحماية إضافية من خطر إصدار رأي غير سليم ناتج عن ملاحظة مستوى عالٍ من خطر الأعمال. إن تحديد خطر المراجعة بشكل صارم بواسطة هذا الأسلوب سوف يؤثر في النهاية على خطر الاكتشاف. وهذا ما يشكل العلاقة الأكثر أهمية بين مكونات خطر المراجعة وخطر الأعمال.

---

[1] **AICPA Professional Standards, SAS no. 1.**

إن معظم العوامل التي تشير إلى مستوى خطر الأعمال تمثل أيضاً (مع اختلاف الدرجات) مؤشرات على مستوى الخطر الملازم. إن وجود العوامل المشتركة بين خطر الأعمال والخطر الملازم يُفسر بسهولة من خلال العلاقة بين الخطرين: إن حدوث التضليل الهام نسبياً (يكون أكثر احتمالاً عندما يكون الخطر الملازم مرتفعاً) يمكن أن يؤدي إلى تقارير مراجعة غير مناسبة و (بسبب المقاضاة) إلى خسارة أو ضرر يلحق بـمهنة المراجع.

إن الجدول التالي يبين عوامل خطر الأعمال الأكثر شهرة (معظمها يمثل مؤشرات على مستوى الخطر الملازم مع اختلاف درجاتها):

**جدول رقم (١)**

**عوامل خطر الأعمال**

| العامل | مستوى خطر الأعمال | |
|---|---|---|
| | منخفض | مرتفع |
| نظام الاقتصاد الذي تعمل ضمنه الشركة. | سليم (قوي) | محبط (راكد) |
| الصناعة التي تنتمي إليها الشركة. | ثابتة؛ مستقرة؛ لا تتأثر نسبياً بالأوضاع الخارجية. | جديدة نسبياً؛ غير مستقرة؛ تتأثر بشكل كبير بالأوضاع الخارجية |
| فلسفة إدارة الشركة فيما يتعلق بالجوانب العملياتية و المالية | حذرة. | مغامرة. |
| البيئة الرقابية للشركة و احتمال تجاوز الإدارة. | رقابات إدارية قوية؛ إدارة مدركة للرقابة؛ احتمال تجاوز الإدارة ضعيف. | رقابات إدارية ضعيفة؛ إدارة غير مدركة للرقابة؛ احتمال تجاوز الإدارة كبير. |

| تاريخ المراجعة السابق للشركة. | الآراء غير المؤهلة للمراجعات السابقة؛ لا يوجد خلافات سابقة مع المراجعين، بعض التعديلات. | لا يوجد تاريخ مراجعة سابقة؛ الآراء المقيدة وغير الملائمة للمراجعات السابقة؛ |
|---|---|---|
| معدل دوران الإدارة العليا و مجلس الإدارة. | منخفض | مرتفع |
| الوضع المالي للشركة وأداء العمليات. | قوي | ضعيف |
| بقاء الشركة والمقاضاة المحتملة. | غير هام | هام |
| السمعة المهنية لإدارة الشركة والمالكين الأساسيين. | جيدة | ضعيفة |
| الخبرة المناسبة لإدارة الشركة والمالكين الأساسيين. | مرتفعة | منخفضة |
| ملكية الشركة. | غير عامة | عامة |
| فهم العميل لمسؤوليات المراجع. | واضحة | غير واضحة |
| تعارض المصالح، مشاكل التنظيم ومشاكل استقلالية المراجع. | غير هامة | هامة |
| موقع الشركة. | مدينة كبيرة | مجتمع صغير |
| مستوى حدة العمل أو التعقيد في المجتمع الذي تعمل فيه الشركة. | ضعيفة | مرتفعة |

**Source: Carmichael, John J. Willingham, “Perspectives in Auditing”, p260**

عندما يؤثر عامل فردي على كل من الخطر الملازم و خطر الأعمال، فإنه يؤثر على كل خطر بشكل مستقل. إن التأثيرات المستقلة التي يسببها عامل فردي على الخطر الملازم من جهة وعلى خطر الأعمال من جهة أخرى تُوضح بالمثال التالي: إن الخطر الملازم الناتج عن الوضع المالي والأداء التشغيلي الضعيف للشركة، ينتج عن ردة الفعل المحتملة لإدارة الشركة وبمعنى آخر، ربما تحاول الشركة إخفاء الضعف بواسطة التحريف الضار للقوائم المالية. كما ينتج خطر الأعمال عن الضعف ذاته الذي تُسببه المقاضاة المحتملة من قبل الطرف الثالث، وبمعنى آخر، إن الوضع المالي غير السليم للشركة ربما يؤدي إلى خسارة مالية للمستثمرين الذين يقومون بعد ذلك بإدعاءات قانونية على القوائم المالية التي تمت مراجعتها على نحو مهمل. إن أثر العامل على تصرف المستثمرين (خطر الأعمال) مستقل ومنفصل بشكل واضح عن أثره على تصرف الإدارة (الخطر الملازم). إن أنماط كل من التصرفين يمكن أن تحدث في حال غياب التصرف الآخر على الرغم من حدوثه عن طريق وجود العامل الفردي. [1]

إن حقيقة تأثير عدة عوامل فردية على مستوى كل من خطر الأعمال والخطر الملازم ذات أهمية كبيرة. عند مستوى معطى من خطر المراجعة، عندما يُقيم مستوى الخطر الملازم ويُستخدم هذا التقييم في تحديد خطر الاكتشاف (وبناء عليه يتم تحديد طبيعة ووقت وحجم إجراءات المراجعة)، فإن خطر الاكتشاف، بواسطة فعالية وجود العوامل المشتركة، سوف يعكس بشكل متزامن بعض مقاييس خطر الأعمال. وبناء على ذلك، سوف يقوم المراجع بعمل مراجعة إضافي لدعم رأيه من أجل الالتزامات التي يرافقها خطر أعمال أكبر، لأنه سوف يرافقها أيضاً خطر ملازم أكبر.

إن هذه العلاقات المتبادلة لا تطبق على العوامل التي تشير فقط إلى مستوى خطر الأعمال (بمعنى آخر لا تطبق على تلك العوامل التي لا تشير إلى مستوى الخطر الملازم أيضاً).كما أن هذه العوامل ليس لها مكان في نموذج خطر المراجعة، لأنها ليست في مكان يتعلق باكتشاف التضليل الهام نسبياً في القوائم المالية. مع الأخذ بعين الاعتبار أوجه خطر الأعمال مثل: ملكية الشركة (أي من أوجه الخطر الملازم، مثل الخطر المتزايد فقد يصرح المالك أو المدير بالأصول من أجل تخفيض الضرائب، سوف تؤخذ بعين الاعتبار في تقييم الخطر الملازم) فإن تحديد هذا العامل

[1] **Ibid, p 261.**

يعتمد على افتراض أن خطر الأعمال يكون أقل بالنسبة للشركة الخاصة منه بالنسبة للشركة العامة، وذلك لأن المقاضاة والشهرة السلبية تكون أقل على الأرجح. إن تعرض الشركة العامة الأكبر للمقاضاة والشهرة السلبية مستقل إذا كان هناك تضليل في القوائم المالية. وذلك لأن، كما توضح سابقاً، يمكن أن تحدث المقاضاة عندما تستجيب المراجعة والقوائم المالية للمعايير المهنية. وبعبارة أخرى، عندما يقوم المراجع بما هو ضروري لاكتشاف التضليل الهام نسبياً في القوائم المالية وذلك لإصدار رأي مناسب. وحتى في حال استطاع المراجع القيام بعمل كامل، مخفضاً خطر المراجعة إلى الصفر، فإن خطر الأعمال يرتفع ببطء لأن الشركة محل المراجعة هي شركة عامة لا يمكن إهمالها. [1]

إن الاستنتاج الأساسي هو أن المستوى المرتفع المُلاحظ من خطر الأعمال ربما يُعتبر عامل يمكن له أن يُوجِّه المراجع للقيام بعمل مراجعة أكبر من عمل المراجعة الذي يبدو ضرورياً لإرضاء معايير GAAS، ولكن تحت الظروف التي لا تفرض تقييم خطر الأعمال الأدنى توجَه المراجع للقيام بعمل مراجعة أقل من الحد الأدنى الذي اقترحته معايير GAAS. بالإضافة إلى ذلك، يوجد العديد من الطرق الأخرى يمكن للشركة أن تأخذها بعين الاعتبار من أجل توجيه خطر الأعمال. يجب أن يؤثر خطر الأعمال المُلاحظ، بشكل أوضح، على تقييم الشركة للعملاء المحتملين. كما يجب على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار تقييمات خطر الأعمال في تقييم التغطية التأمينية للالتزام وتحديد معدلات الفوترة.

كما تبين سابقاً، إن النموذج العملي لخطر الأعمال، القابل للتطبيق في كل الظروف التي تواجه المنشأة، سوف يكون من الصعب جداً تطويره لأن العوامل التي تؤثر على مستوى خطر الأعمال تتفاعل وتعمل بشكل استثنائي في ظروف خاصة. ومع ذلك، من الممكن تثقيف موظفي المنشأة فيما يتعلق بمفهوم خطر الأعمال والعوامل التي تشير إلى مستوياته بحيث يمكنهم ذلك من تقييم المستوى المرافق للعميل المحتمل. وعلى الرغم من الاعتبارات الأخرى، فإن العملاء المحتملين الذين يرافقهم مستوى منخفض مُلاحظ من خطر الأعمال يمكن أن تُقبل وتُراجع عند الحد الأدنى وفق GAAS. أما العملاء المحتملين الذين يرافقهم مستوى مرتفع مُلاحظ من خطر الأعمال يمكن

---

[1] **Ibid, p263.**

أن يتم رفضهم أو قبولهم. إذا تم قبولهم، يمكن زيادة حجم عمل المراجعة المنفذة من أجل أن يستجيب مع المستوى المرتفع من خطر الأعمال. يجب على المراجع أن يتخلى عن الالتزام عندما يُقيم مستوى خطر الأعمال على أنه مرتفع.

في حال أنجز المراجع تقييمات لبعض أنواع خطر الأعمال المرتبطة بكل عميل (أو مجموعة من العملاء)، فإن هذه التقييمات يجب أن تُستخدم من أجل تقييم خطر الأعمال المتعلق بنشاط المنشأة ككل. يمكن أن يتم تحليل تقييم المنشأة إلى تحديد التغطية التأمينية للالتزام الملائم.
يمكن أن تُعدل معدلات الفوترة المتعلقة بالزبائن بالاعتماد على المستوى المُقيم من خطر الأعمال (بمعنى آخر المعدلات المرتفعة للزبائن يرافقها خطر أعمال أكبر). لأن تعديل بنية المعدل بهذا الأسلوب يمكن أن يؤثر على الوضع التنافسي للشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار التناوب بين المكاسب المحتملة من تغيير المعدلات والخسارة المحتملة من الوضع التنافسي السيئ.

وأخيراً، يجب الإدراك بأن تنوع حجم إجراءات المراجعة مسموح به في حدود الحد الأدنى لمعايير GAAS استجابة لخطر الأعمال. ومع ذلك، إن استخدام اعتبارات مخاطر الأعمال من أجل تبرير القيام بعمل مراجعة أقل مما يتطلبه وفق معايير GAAS، من شأنه أن يخرق المعايير المهنية بنتائج مدمرة كلياً للمنشأة والمهنة على حد سواء.

### ٣- المقارنة بين نموذج خطر المراجعة التقليدي ونموذج خطر الأعمال

يلخص الجدول التالي الاختلافات الأساسية بين نموذج خطر المراجعة التقليدي ونموذج مخاطر الأعمال:

**الجدول رقم (٢)**

**المقارنة بين النموذج التقليدي ونموذج مخاطر الأعمال**

| النموذج التقليدي | نموذج مخاطر الأعمال |
|---|---|
| يتم تقدير الخطر بشكل دوري | تقدير الخطر عملية مستمرة |
| المحاسبة والخزينة والمراجعة الداخلية مسؤولة عن تحديد المخاطر والرقابة الإدارية | إن تحديد خطر الأعمال والرقابة الإدارية من مسؤولية جميع أعضاء الشركة |
| التقسيم: تؤدى كل وظيفة بشكل مستقل | التواصل: إن تقدير خطر الأعمال والرقابة يتم بالتنسيق مع إشراف المستوى الأعلى |
| تركز الرقابة على تجنب الخطر المالي | تركز الرقابة على تجنب خطر الأعمال غير المقبول، ثم يتم إدارة المخاطر الأخرى التي لم يتم تجنبها من أجل تقليلها إلى الحد المقبول |
| إذا تم تأسيس سياسات رقابية لخطر الأعمال، فإنه لن يكون هناك عادة الدعم الكامل من قبل الإدارة العليا، ويكون التواصل غير كافي ضمن الشركة. | إن السياسات الرقابية لخطر الأعمال المنهجي موافق عليها من قبل الإدارة ومجلس الإدارة، ويكون التواصل ملائم ضمن الشركة. |
| يتم بيان خطر الأعمال واكتشافه ثم بيان أثره على المصدر. | يتم الحيلولة دون حدوث خطر الأعمال، وتعمل السياسات الرقابية لخطر الأعمال بشكل متواصل. |
| يشكل الموظفين غير الكفء المصدر الأساسي لخطر الأعمال. | تشكل العمليات غير الكفء المصدر الأساسي لخطر الأعمال. |

**Source: Bell, T.B., Marrs, F.O., Solomon, I. & Thomas, I. (1997), "Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens", Montvale, NJ, KPMG LLP, p50.**

ترى الباحثة أن الاختلاف الرئيسي بين المنهج التقليدي ومنهج خطر الأعمال هو أن المنهج التقليدي يهتم بالمخاطر التي تؤثر على القوائم المالية، بينما يهتم منهج خطر الأعمال بالمخاطر التي تحول دون تحقيق الشركة لأهدافها دون ربط ذلك مباشرة بالقوائم المالية.

# الفصـل الثالث

# الدراسـة التطبيقيـة

**المبحث الأول: منهجية الدراسة**

**المبحث الثاني: التعريف بشركة حيان**

**المبحث الثالث: مراجعة حسابات الربع الأول وفق خطر الأعمال**

**المبحث الرابع: مراجعة حسابات الربع الثاني وفق خطر المراجعة**

# الفصـل الثـالث
# الدراسـة التطبيقيــة
## المبـحث الأول
## منـهجية الدراسة

تمَّ تطبيق الجانب العملي من الدراسة على بيانات شركة حيان، والتي تمثل بدورها الشركة العاملة. حيث تم مراجعة البيانات التي تصدر كل ثلاثة أشهر على شكل بيان نشاط ربعي يتضمن جميع أنواع النفقات التي صُرفت خلال الأشهر الثلاثة.

تم مراجعة بيان نشاط الربع الأول لعام ٢٠٠٨ وفق مراحل استراتيجية مخاطر الأعمال وفق شركة KPMG والتي تم مناقشتها في المبحث الرابع من الفصل الثاني، وذلك من أجل بيان إمكانية استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج. حيث تم تحديد النتائج التي تم التوصل إليها وتحديد الزمن اللازم لإنجاز عملية المراجعة وفق هذه الاستراتيجية.

كما تم مراجعة بيان نشاط الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ وفق استراتيجية خطر المراجعة عن طريق القيام بتقويم الرقابة الداخلية ثم الانتقال إلى الإجراءات الجوهرية والوقوف على النتائج التي يتم التوصل إليها وتحديد الزمن اللازم لإنجاز الإجراءات الجوهرية. وذلك من أجل مقارنة نتائج تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال مع نتائج تطبيق استراتيجية خطر المراجعة.

# المبحث الثاني
# التعريف بشركة حيان

إن شركة حيان هي شركة للتنقيب عن البترول وإنتاجه وتنميته، بين حكومة الجمهورية العربية السورية والشركة السورية للنفط (الشركة) وشركة إينا إيندستريا نافته دي .دي نافتا بلين، جمهورية كرواتيا، وهي شركة مؤسَّسة وقائمة بموجب قوانين جمهورية كرواتيا (المقاول) بناءً على العقد المصدَّق بالقانون رقم ٦ تاريخ ٤ آب ١٩٩٨، وبالنيابة عن الشركاء الشركة السورية للنفط و شركة إينا.

حيث يتعهد المقاول (إينا) جميع العمليات الخاصة بالتنقيب عن البترول وتنميته وإنتاجه في المنطقة المحدَّدة في العقد، ويتحمل جميع الالتزامات ويتمتع بجميع الحقوق المنصوص عليها في العقد بوصفه مقاولاً. وقد أسفرت العمليات التي قامت بها شركة إينا عن الوصول إلى بعض الاكتشافات في مجال النفط والغاز مما أدى إلى إحداث شركة حيان بوصفها شركة عاملة يقوم بإدارتها مجلس إدارة مشترك فيه ( ٥) أعضاء سوريين و(٤) كروات، ويرأس مجلس الإدارة موظف من الشركة السورية للنفط، أما المدير العام فهو كرواتي مندوب عن شركة إينا.

يُناط بالشركة العاملة تسيير العمليات اللازمة للتقييم والتنمية والإنتاج بموجب هذا العقد ووفقاَ لبرامج العمل والموازنات التخطيطية المعتمدة.

يتحمل المقاول ويدفع جميع التكاليف والنفقات اللازمة لتنفيذ جميع العمليات المذكورة في العقد، وتُسترد هذه التكاليف والنفقات في حدود ٤٠% سنوياً من كل من النفط الخام المنتَج والمحتفظ به من المنطقة بعد حسم حق الحكومة (١٢.٥%) ويشار إلى هذا النوع من النفط الخام بعبارة "نفط خام استرداد التكلفة" حيث يتم الاسترداد كمايلي:

- نفقات التنقيب: يتم استردادها بالكامل ابتداء من السنة التقويمية التي صرفت فيها النفقات.

- نفقات التنمية: يتم استردادها بمعدل ٢٠% سنوياً على أساس استهلاكها بهذا المعدل ابتداء من السنة التقويمية التي صرفت فيها النفقات.
- نفقات الحفر المنظورة:: يتم استردادها بمعدل ٢٠% سنوياً على أساس استهلاكها بهذا المعدل ابتداء من السنة التقويمية التي صرفت فيها النفقات.
- نفقات الحفر غير المنظورة: يتم استردادها بالكامل في نفس السنة التقويمية التي صرفت فيها هذه النفقات.
- نفقات التشغيل: يتم استردادها بالكامل في نفس السنة التقويمية التي صرفت فيها هذه النفقات.

إذا حدث في أي سنة تقويمية أن كانت التكاليف والمصروفات الجائز استردادها تزيد على قيمة نفط خام استرداد التكلفة، فترحَّل لاستردادها في السنة أو السنوات التقويمية التالية إلى أن تسترد بالكامل، على أن لا يتجاوز ذلك بأي حال من الأحوال تاريخ انقضاء العقد بالنسبة للمقاول.

يأخذ المقاول في كل سنة تقويمية عيناً نفط خام استرداد التكلفة المنتج، ويتصرَّف به وحده وعلى حسابه الخاص، وكذلك حصته من النفط الخام المتبقي. إذا تجاوزت قيمة نفط خام استرداد التكلفة مقدار جميع التكاليف والنفقات القابلة للاسترداد في أي سنة تقويمية يتم تحويل هذه القيمة الفائضة إلى حجم مقدر بالبراميل وتسمَّى " فائض نفط خام استرداد التكلفة ". تستحق الشركة ٥٠% من حجم فائض نفط خام استرداد التكلفة ويجري اقتسام ٥٠% المتبقية بين الشركة والمقاول.

إن ما يتبقَّى من النفط الخام المنتج والمحتفظ به من المنطقة بعد أن يحسَم منه حق الحكومة ومقدار نفط خام استرداد التكلفة المأخوذ من قبل المقاول، وكذلك أي مقدار من فائض نفط خام استرداد التكلفة المأخوذ من قبل الشركة، يؤخذ من قبل الشركة والمقاول ويتصرف كلاهما به منفرداً وعلى نفقته الخاصة وفق الجدول التالي:

## الجدول رقم (3)

### توزيع الإنتاج بين الشركة والمقاول

| كمية وسطي الإنتاج اليومي سنوياً | حصة الشركة (متضمنة الضرائب) | حصة المقاول |
|---|---|---|
| تبدأ من صفر حتى تصل وتشمل ضمناً ٢٥٠٠٠ برميل نفط خام يومياً | ٦٩ % | ٣١ % |
| تتجاوز ٢٥٠٠٠ حتى تصل وتشمل ضمناً ٥٠٠٠٠ برميل نفط خام يومياً | ٧٥ % | ٢٥% |
| تتجاوز ٥٠٠٠٠ حتى تصل وتشمل ضمناً ١٠٠٠٠٠ برميل نفط خام يومياً | ٨٠ % | ٢٠ % |
| تتجاوز ١٠٠٠٠٠ حتى تصل وتشمل ضمناً ٢٠٠٠٠٠ برميل نفط خام يومياً | ٨٤ % | ١٦ % |
| تتجاوز ٢٠٠٠٠٠ برميل نفط خام يومياً | ٨٨ % | ١٢ % |

**المصدر:** عقد شركة حيان

تقوم الشركة العاملة (حيان) في موعد لا يتجاوز اليوم العشرين من كل شهر تقويمي بتقديم تقدير خطي إلى المقاول بمجموع حاجاتها النقدية لتغطية النفقات في الشهر التقويمي التالي، مقدَّرة بدولارات الولايات المتحدة الأمريكية وفق الميزانية المعتمدة ويجب أن يأخذ هذا التقدير في الاعتبار أية مبالغ نقدية يتوقع أن تبقى متوفرة في نهاية الشهر التقويمي.

تخوَّل الشركة العاملة الاحتفاظ تحت تصرفها في الخارج، في حساب مفتوح لدى مصرف مراسل لأحد المصارف السورية، بالمبالغ التي قدمها المقاول بالنقد الأجنبي. وتقيد الفائدة أو الدخل المشابه مما يتولد عن الحساب في الجانب الدائن لذلك الحساب. وتجري السحوبات من

الحساب المذكور المستخدمة لدفع قيمة السلع والخدمات التي تؤدى في الخارج، ولتحويل المبالغ اللازمة إلى مصرف محلي في الجمهورية العربية السورية لتغطية نفقات الشركة العاملة بالليرات السورية فيما يتعلق بأنشطتها في ظل هذا العقد محولة حسب أفضل سعر صرف متاح لأي نشاط تجاري كما هو منشور من قبل المصرف التجاري السوري في تاريخ التحويل.

تقوم الشركة العاملة خلال عشرة أيام تلي نهاية كل شهر تقويمي عقب تاريخ الإنتاج التجاري الأولي بإعداد بيان مفصَّل عن الشهر التقويمي السابق وتقدمه إلى الأطراف ذات العلاقة، توضِّح فيه كمية وسطي الإنتاج اليومي. حيث تقوم الشركة العاملة بتسليم كل طرف حصته من النفط الخام.

تقدم الشركة العاملة للشركة والمقاول خلال خمسة وأربعين يوماً من نهاية كل ربع تقويمي بياناً بنشاط التنمية، يعكس جميع القيود المدينة والدائنة المتعلقة بعمليات التنمية عن الربع التقويمي المعني ملخَّصة حسب تبويب مناسب يدل على طبيعتها ويكون التبويب على الشكل التالي:

١-نفقات الحفر غير المنظورة: تعني جميع النفقات المصروفة خلال عمليات التنقيب والتنمية، على عمليات حفر الآبار وإكمالها والمتعلقة ببنود ليست لها في حد ذاتها قيمة مخلفات، على سبيل المثال الإشراف على العمال والأعمال الجيولوجية والتصميم والأعمال الهندسية وغيرها من أعمال المساعدة الفنية والمبالغ المدفوعة لمقاولي الحفر وغيرهم من المقاولين ولقاء مواد ومعدات استهلكت أو فقدت، ولقاء التنقيب، واختبار التشكيلة والتثبيت بالإسمنت والقياسات البئرية والنقل.

٢-نفقات التشغيل: تعني جميع تكاليف ونفقات ومصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة التي تمَّت بعد التاريخ الأول للإنتاج التجاري الأولي في المنطقة وهي التكاليف والنفقات والمصاريف التي لا تستهلك عادة، ومنها تكاليف تشغيل وصيانة وخدمة جميع أنواع

التسهيلات اللازمة للتنمية. وتشمل نفقات التشغيل عمليات عمرة وصيانة وإصلاح الأصول ولا تشمل أي من الأمور الآتية: الحفر الجانبي وإعادة الحفر وتغيير وضع البئر وتبديل الأصول والإضافات والتحسينات والتجديدات التي من شأنها أن تطيل عمر الأصول.

٣-نفقات التنمية: تعني كافة نفقات وتكاليف عمليات التنمية في المنطقة باستثناء نفقات التشغيل وتكاليف الحفر غير المنظورة.

تُمسَك السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة العاملة في الجمهورية العربية السورية بدولارات الولايات المتحدة الأمريكية، وتسجَّل جميع النفقات المصروفة بدولارات الولايات المتحدة الأمريكية بنفس العملة التي صرفت بها. وتترجم جميع النفقات المصروفة بالليرة السورية إلى دولارات الولايات المتحدة الأمريكية حسب سعر صرف شراء هذه العملة المعروض من قبل المصرف التجاري المركزي عند إغلاق أول يوم عمل من الشهر التقويمي الذي قيدت فيه النفقات. كما تترجم جميع النفقات الأخرى التي تمت بغير دولارات الولايات المتحدة الأمريكية إلى دولارات الولايات المتحدة الأمريكية حسب سعر صرف شراء هذه العملة المعروض من قبل مصرف ناشيونال وستمينستر بانك عند إغلاق أول يوم عمل من الشهر التقويمي الذي قيِّدت فيه النفقات.

# المبحث الثالث

# مراجعة حسابات الربع الأول وفق استراتيجية مخاطر الأعمال

قامت الباحثة بمراجعة حسابات الربع الأول لعام ٢٠٠٨ لشركة حيان للنفط وفق مراحل استراتيجية مخاطر الأعمال التي وضعتها KPMG على النحو التالي:

١- فهم الميزة الاستراتيجية للعميل

٢- فهم المخاطر التي تهدد تحقيق العميل لأهدافه

٣- فهم العمليات الأساسية والكفاءات الضرورية من أجل تحقيق منافع استراتيجية.

٤- قياس وتحديد أداء العمليات

٥- توثيق فهم قدرة العميل على إحراز قيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية

٦- استخدام إطار القرار القائم على الفهم الشامل للعمل من أجل تطوير التوقعات عن التوكيدات الرئيسية.

٧- مقارنة النتائج المالية المقرر عنها مع التوقعات وتصميم اختبارات مراجعة إضافية للتعامل مع أية فجوات بين التوقعات والنتائج المالية المقرر عنها.

**أولاً: فهم الميزة الاستراتيجية للعميل:**

تتلخص الميزة الاستراتيجية لشركة حيان في أنها معنية بالتنقيب عن النفط والغاز وتطوير الحقول المكتشفة والعمل على إنتاج الموارد المكتشفة وتوريدها إلى الشركة السورية للنفط التي تقوم بمحاسبة شركة إينا بقيمة التكاليف المستردة بالإضافة إلى نصيبها من الأرباح بعد استرداد التكاليف.

**ثانياً: فهم المخاطر التي تهدد تحقيق العميل لأهدافه:**

يحتاج المراجع إلى الحصول على معرفة بطبيعة العمل في الشركة محل المراجعة وبأنواع المخاطر التي تواجه الشركة، وأن يعد ذلك نهجاً يسير على خطاه لما له من فوائد جمة في جوانب مختلفة من عملية المراجعة، يتمثل أبرزها في الظفر بفاعلية أكبر في اكتشاف التحريفات في القوائم المالية. ويرى الباحث أن المخاطر في هذه الشركة تكمن في مايلي:

- لما كان عقد الشركة ينص على استرداد كافة نفقات الشركة سواء أكانت للتنقيب أو للتطوير أو للتشغيل، فإن من المخاطرة بمكان أن تقوم هذه الشركة العاملة التي يقودها بشكل أساسي خبراء إينا بالمغالاة بالنفقات عموماً وخاصة تلك النفقات المشتركة بين شركة إينا وشركة حيان مثل: العقود التي تبرم من قبل إينا ويحمل جزءاً منها على حيان بحسب استفادة حيان من التوريدات أو الخدمات المرتبطة بتلك العقود حيث يتم تسجيل هذه النفقات وتسديدها لصالح الشريك الأجنبي (إينا) الذي يقوم باسترداد نفقاته من الجانب السوري المتمثل في الشركة السورية للنفط.
- إن الاعتماد على الكادر الأجنبي (الخبراء الأجانب والخبراء الدوارين والمفرزين من شركة إينا (المقاول) للعمل في شركة حيان) والتي يُحمل جزء من رواتبهم وتعويضاتهم على الشركة العاملة، تجعل إمكانية قيام المقاول بزيادة عدد الخبراء الأجانب أو رواتبهم أو نفقات سفرهم وإقامتهم أو تعويضاتهم تمثل أحد المخاطر الهامة التي على المراجع أخذها بالاعتبار.
- لما كان الاسترداد يختلف باختلاف طبيعة النفقات فإن الخطأ والتلاعب في تصنيف هذه النفقات يمثل أحد المخاطر التي يجب أخذها بالاعتبار.
- لما كانت القوانين المحلية تفرض على شركة حيان اقتطاع ضرائب على المقاولين الثانويين بحسب القانون ٦٠ الذي ينص على اقتطاع نسبة من قيمة التوريدات أو الخدمات التي يقدمها المقاولون من الباطن وتعد بمثابة ضريبة على

الأرباح المتحققة نتيجة هذه التوريدات وتتراوح هذه النسبة بين ١% إلى ١٠%[١]، ففي بعض عمليات الشراء تتحمل شركة حيان الضرائب الناتجة عن علاقتها بالمقاولين وتقوم بدفعها للدوائر المالية، وتدخل هذه الضرائب في بيان النشاط على اعتبار أنها نفقة قابلة للاسترداد. في حين تقوم شركة حيان في عمليات الشراء الأخرى باحتجاز الضرائب من المبالغ المستحقة للمقاولين حيث تقوم بتوريدها فيما بعد للدوائر المالية، ولا تدخل هذه الضرائب في بيان النشاط على اعتبار أن المقاول هو من تحمل هذه الضرائب. حيث إن هذا الخلل في حساب الضرائب يمثل أحد الأهداف التي يجب على المراجع التحقق منها وإن عدم إعطاء هذا الموضوع الأهمية اللازمة قد تعرض المراجع للمساءلة في المستقبل.

- يخضع العاملون السوريون إلى قانون التأمينات الاجتماعية، أما الخبراء الأجانب فلا يخضع معظمهم للتأمينات الاجتماعية. ويكمن الخطر في اقتطاع بعض المبالغ من العاملين الأجانب وعدم توريدها إلى التأمينات الاجتماعية وخاصة أن بعض العاملين الأجانب يعملون بصفة مؤقتة.
- يُفترض في النظام المحاسبي المُتبع في شركة حيان أن يقدم تحديثاً مستمراً لرصيد المخزون السلعي في أي وقت، ولكن البيانات الربعية لا تذكر المخزون المتبقي في المخازن وتميزه عن ما تم صرفه لأغراض العمليات. ويكمن الخطر في تعرض المخزون للهدر أو الضياع في مخازن الشركة في الحقول دون إظهار ذلك في الحسابات، وخاصة أن عقد الشركة ينص على أن الاسترداد يتم على الأساس النقدي مما يجعل دائرة المشتريات تحمل كامل مشترياتها على النفقات الملموسة وغير الملموسة منذ شرائها دون وجود رصيد للمخازن مرتبط بالحسابات المالية.

---

[١] القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٦.

**ثالثاً : فهم العمليات الأساسية والكفاءات الضرورية من أجل تحقيق منافع استراتيجية**

تقوم الشركة بتحقيق الأهداف المتعلقة بإحداثها من خلال التنقيب عن النفط والغاز من خلال مجموعة من الخبراء الأجانب يضاف إليهم عدداً من العاملين السوريين المفروزين من الشركة السورية للنفط والذين يتمتعون بمستوى ملائم من الخبرة المكتسبة من عملهم في الشركة السورية للنفط وتواصل إدارة الشركة إخضاع العاملين المحليين إلى سلسلة من الدورات التدريبية في مجال النفط داخل وخارج سوريا بالإضافة إلى رفع سوية هؤلاء العاملين باللغة الانكليزية مما يمكنهم من فهم عمليات الشركة ومستنداتها وحساباتها المنظمة باللغة الانكليزية بحسب عقد الشركة والتفاهم مع نظرائهم الأجانب.

**رابعاً : قياس وتحديد أداء العمليات**

تضع إدارة الشركة موازنة تقديرية لأنشطتها المتمثلة بالتنقيب والتطوير والإنتاج موزعة على الحقول والآبار المكتشفة، وتقوم بتنفيذ هذه الموازنة عن طريق طلب التمويل اللازم من شركة إينا شهرياً بناء على تقسيم الموازنة السنوية إلى موازنات شهرية.

وتقوم حسابات الشركة بإثبات النفقات الفعلية المتعلقة بتنفيذ الموازنات الشهرية، كما تعد دائرة التكاليف كشفاً ربعياً (كل ثلاث أشهر) لاسترداد التكاليف يتم من خلاله قياس مستوى أداء الشركة في هذه الفترة ويرسل هذا الكشف إلى الشركة السورية للنفط التي تقوم بدورها بتدقيقه والمحاسبة عنه من خلال قيمة النفط والغاز المنتج.

وتعمل الشركة على بناء معمل لتصفية الغاز في منطقة تدمر وقد حققت الأهداف المتعلقة بمراحل بناء المعمل المذكور من خلال التقارير الميدانية التي تنعكس في كشف الاسترداد والتي تعد من قبل إدارة العمليات بالتنسيق مع إدارة التكاليف.

**خامساً : توثيق فهم قدرة العميل على إحراز قيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية**

إن الإطلاع على عقد الشركة وكشوف الاسترداد الربعية والميزانية المتراكمة التي تبين كامل النفقات الجارية والرأسمالية التي صُرفت لتنفيذ عمليات الشركة تمثل وثائق أساسية تُظهر قدرة الشركة على تقديم الغاز اللازم للاستهلاك المحلي والتصنيع في سوريا مما يجعلها هي المنتج الأول للغاز في سوريا، وذلك بالإضافة إلى إنتاجها المتواضع من النفط. والذي يتم إثباته عن طريق كشوف الإنتاج التي تُعد كمياً في شركة حيان وتُرسل إلى الشركة السورية للنفط ربعياً.

**سادساً : استخدام إطار القرار القائم على الفهم الشامل للعمل من أجل تطوير التوقعات عن التوكيدات الرئيسية.**

١- المغالاة في النفقات:

إن زيادة نصيب حيان من العقود المشتركة يؤدي إلى تضخيم النفقات وتحميل الجانب السوري بعبء أكبر من الواقع.

٢- رواتب الكادر الأجنبي:

بناء على الخطر المرتبط برواتب الكادر الأجنبي يتوقع زيادة الرواتب وعدم دقة حساب الزمن وتذاكر السفر وعدم الاستبدال في الوقت المناسب.

٣- تصنيف النفقات:

إن زيادة النفقات الجارية المتمثلة بنفقات الانتاج أو الحفر على حساب النفقات الرأسمالية المتمثلة في نفقات التنقيب والتنمية يؤدي إلى تسريع عملية الاسترداد.

٤- إن الخلل في تطبيق القوانين الضريبية من اقتطاع أو توريد يعرض الشركة إلى المساءلة من قبل السلطات الضريبية التي نصت على الاقتطاع من المنبع.

٥- إن عدم توريد الاقتطاعات التأمينية إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية قد يؤدي إلى عمليات تلاعب واختلاس وخاصة بالنسبة للعاملين الأجانب.

٦- إن الخطر المتعلق بتحديث قيود المخزون السلعي قد يعرض أموال الشركة للسرقة أو سوء الاستخدام.

**سابعاً: مقارنة النتائج المالية المقرر عنها مع التوقعات وتصميم اختبارات مراجعة إضافية للتعامل مع أية فجوات بين التوقعات والنتائج المالية المقرر عنها.**

إن مقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة التقديرية المخططة تشير إلى تحقيق الشركة لأرقام تشكل ٩٤ % من الأرقام المتوقعة للإنتاج.

أما فيما يتعلق بالاختبارات الإضافية التي قام بها الباحث فقد كانت على الشكل التالي:

١- فيما يتعلق بالخطر المتعلق بالمغالاة بالنفقات عن طريق العقود المشتركة بين إينا وحيان، تم الإطلاع على نص العقد المبرم في الربع الأول لعام ٢٠٠٨:

عقد تقديم خدمات حفر بين INA( Company) و Weatherford (Contractor) بقيمة ٣,٢٨٩,٣١١.٥٦ دولار تحمل INA ٥٠% من نفقات هذه الخدمات على حيان (HPC) حيث أنها تستفيد من هذه الخدمات بما يعادل النصف أو أكثر فتم الاتفاق على هذه النسبة بين INA و HPC، وقد تم التأكد من أن هذه الخدمة قد طلبت من قبل إدارة الحفر في حقول الشركة وتمت الموافقة عليها من قبل إدارة المشتريات. ولدى الإطلاع على المستندات المرتبطة بهذا العقد تبين أن إينا أعلنت عن مناقصة أصولية وقد تم إرساء المناقصة على شركة Weatherford بعد الحصول على عروض منافسة كانت أعلى من سعر الشركة المذكورة. وإن الاتفاق بين إدارتي إينا وحيان على توزيع نفقات العقد مناصفة كان بالاستناد إلى تقديرات هاتين الإدارتين. ولدى الإطلاع على جداول تنفيذ هذا العقد المعتمدة من الفنيين في الشركتين تبين أن شركة حيان استفادت بما يزيد عن ٥٠% من ساعات العمل.

٢- فيما يخص رواتب وتعويضات الخبراء، بلغت الرواتب الأساسية ٦٥٥,٨٦٦ دولار وهي عن الربع الأول المنتهي في ٢٠٠٨/٣/٣١.

حملت رواتب الخبراء الأجانب على حيان بنسب مختلفة ( ١٠٠%، ٧٠%، ٥٨%، ٥٠%).

تحمل بنسبة ١٠٠% إذا كان الخبير يعمل لصالح حيان فقط مثلاً: مدير العمليات الكرواتي (Operation Manager)، وتحمل بنسبة ٥٠% أو ٧٠% إذا كان الخبير يعمل لصالح إينا وحيان معاً مثلاً: مدير الحقل (Base Manager)

جدول الرواتب والتعويضات المحملة على حيان يعد في إينا ثم يرسل إلى شركة حيان ليتم تسجيله في الحسابات الملائمة، وهذا بحد ذاته يحمل درجة من الخطر لأن هذا المستند لا يرسل معه إي مستند يثبت دفع هذه الرواتب والتعويضات أو أي مستند يحتوي على الدوام الفعلي لهؤلاء الخبراء، لذلك لم يقتصر التدقيق على المستند المرسل من إينا وإنما تم طلب مستند الدفع للمطابقة معه، كما تم طلب الرواتب الأساسية للخبراء للتأكد من أن الرواتب المحملة صحيحة، ولم يلاحظ أية انحرافات جوهرية.

كما تمت المقارنة بين رواتب الخبراء المدفوعة في الربع الأول (٦١٢,٥٦٤ دولار) ورواتب الخبراء المدفوعة في الربع الثاني (٦٥٥,٨٦٦ دولار) إن المبلغين متقاربين.

أما التعويضات فبلغت ٤٥٩,١٠٦ دولار وهي تمثل ٧٠ % من الراتب المحمل على حيان حيث تم التأكد من احتساب النسبة بشكل صحيح.

تم الإطلاع على ملفات الخبراء الأجانب الموجودة لدى شركة إينا للتأكد من مطابقة الأسماء مع ما ورد في كشوف الرواتب في شركة حيان. ونظراً لعدم وجود جداول للدوام يومي لهؤلاء الخبراء فقد تم سؤال الإدارات المختصة كالحفر والعمليات عن تواجد هؤلاء الخبراء ولم يتوفر أي معلومات تشير إلى غيابهم. أما الرواتب فلم تكن تستند إلى ظروف تنافسية بل إن إينا حددت معدلات هؤلاء الخبراء على أساس الأسعار السائدة في كرواتيا مع إضافة

زيادات وحوافز مناسبة لتشجيع هؤلاء على العمل في سوريا. كما تم الإطلاع على تذاكر السفر وفواتير الفنادق وإيجار مساكن هؤلاء الخبراء فكانت مطابقة لما ورد في السجلات.

٣- بالنسبة لتصنيف النفقات تم الإطلاع على عينة من نفقات الإنتاج من خلال بيان النشاط الربعي ودراسة تحميل هذه النفقات من خلال سندات القيد تبين أن مراقبي التكاليف المحلي والأجنبي قد حملاً هذه النفقات ووقعا على سندات القيد، ومع ذلك لدى مناقشة بعض هذه النفقات تبين وجود خطأ في التحميل إذ كان المفترض أن تحمل على نفقات التطوير وليس على نفقات الإنتاج. إذ أن هذه النفقات تتعلق بآبار تطويرية وليست إنتاجية.

٤- ضرائب المقاولين: تبلغ هذه الضرائب ٦٢,٨٠٥.٤ دولار في حين سجل في بيان النشاط مبلغ ١٥٧,٤٩٤.٤ دولار أي أن الفرق يبلغ ٩٤,٦٨٩.٠٣ دولار وهذا الخطأ ناتج عن إدخال القيود المتعلقة ببعض الضرائب مرتين وبالتالي المغالاة في نفقة الضرائب وقد تم تصحيح هذا الفرق في الربع الثاني.

كما لوحظ أن بعض الاقتطاعات الضريبية على المستفيد الذي قدم سلعة أو خدمة للشركة لم تسجل لصالح الدوائر المالية وقد تم استدراك ذلك بعد الوقوف على بعض العمليات، مما يشير إلى أن هذه العمليات من قبيل الخطأ وليس الغش.

٥- بلغ رصيد التأمينات الاجتماعية في بيان النشاط ١,٥٨٦.١١ دولار

التأمينات المسجلة المقتطعة من رواتب المتعاقدين المحليين عن الأشهر ٤،٥،٦ تبلغ ١٨٩.٤١ دولار، حيث تم التأكد من صحة احتساب التأمينات الاجتماعية حيث تمثل ٧% من الراتب الأساسي.

في حين تبلغ التأمينات المدفوعة للدوائر المالية مبلغ ١,٧٥٥.٥٢ دولار.

سند القيد رقم ٢٢٥٠ تأمينات اجتماعية مدفوعة عن عشر أشهر مبلغ ٧٢,٨٣٤ ل.س = ١,٥٩١.٧٨ دولار

القيمة المدفوعة حسب إيصال القبض من مؤسسة التأمينات ٧٢,٨٣٤ ل.س وهي تمثل تأمينات العمال (٧% من الراتب الأساسي) + تأمينات الشركة (١٧.١%)

الفرق بين التأمينات المدفوعة والتأمينات المقتطعة من الرواتب (تأمينات العمال) تمثل مساهمة الشركة في التأمينات ١٧.١ % من الرواتب (وهي التأمينات التي تدخل في بيان النشاط لأن الشركة هي التي تحملتها).

لا يوجد ما يدل على الأشهر المدفوعة عنها هذه التأمينات، ولا يتم احتساب إجمالي التأمينات للمطابقة مع ما يتم دفعه للدوائر المالية. إنما فقط يكتب على إيصال الدفع اشتراكات مرحلة ثالثة.

سند القيد رقم ٢٣٣٢ تأمينات اجتماعية مدفوعة مبلغ ٨,٤١٦ ل.س = ١٨٣.٧٦ دولار مدفوعة عن الشهر الرابع

القيمة المدفوعة حسب إيصال القبض من مؤسسة التأمينات ٨,٤١٦ ل.س

٦- كما قام الباحث بزيارة المخازن في مواقع العمليات في منطقة تدمر والتوصل إلى مجموعة من الملاحظات التي تتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية على المخزون وهي:

- وجود تداخل بين مواد إينا ومواد حيان في نفس المستودع.
- عدم وجود أمين مستودع يعمل لصالح حيان تحديداً لكن هناك أمين مستودع يعمل لصالح إينا وصالح حيان معاً.
- عدم وجود تصنيف للمواد في المستودع حيث تم ملاحظة اختلاف P.N المسجل على المعدات مع المقارنة بـ P.N المرفق مع الأرصدة الدفترية المقدمة من حيان.
- تمت المقارنة بين المواصفات الفنية الموجودة على المعدات وبين المواصفات الفنية المسجلة دفترياً وكانت متطابقة.

- وجود مواد هالكة في المستودع (دقاقات)، إذ أن الإدارة استعادت هذه الدقاقات من الآبار نظراً لحاجتها إلى صيانة شاملة تعاد قيمتها إلى الشركة السورية للنفط نظراً لأنها المالك النهائي لكافة أصول شركة حيان عند استنفاذ العقد ولم تظهر المستودعات أو محاسبة المواد أي قيمة أو عدد لهذه المواد علماً أن صيانتها كفيلة لإعادتها إلى الخدمة من جديد.
- هناك تداخل بين المواد الهالكة والمواد الصالحة وذلك ضمن الأنابيب الموجودة خارج المستودع.
- هناك مواد يزيد عددها عن المسجل دفترياً وحسب رئيس لجنة الجرد بوريس أن هذا من مسؤولية الإدارة في دمشق، ويعود الأمر إلى وجود فجوة زمنية بين تاريخ استلام هذه المواد في المستودعات وتاريخ تسجيلها الذي يحتاج إلى تصفية الاعتماد وإضافة أية نفقات إضافية أخرى وأخذ سعر صرف العملات الأجنبية وتحويلها إلى الدولار الأمريكي وهو عملة العقد.
- هناك نقص في الإسمنت ١٥ طن وتم تبريره بأن هذه الكمية تم إرسالها إلى المقاول الثانوي ولكن ليس هناك مستندات تدعم خروج هذه المادة حيث من المفترض أن يتم صرف أكياس الإسمنت بناء على Shipping Manifest، وإن عدم تسجيلها على المقاول الثانوي قد يؤدي إلى ضياع قيمتها على شركة حيان.
- وجود مواد عائدة إلى مشاريع منفذة وهي مواد راكدة منظمة في لوائح منفصلة عن اللوائح الرئيسية وهذه المواد لم تسلم إلى SPC وقيمة المواد ٨٣٠٠٩.٢٤ دولار وهذه المواد لم يتم جردها.

وقد تم الطلب إلى إدارة الشركة العمل على تسوية هذه الملاحظات قبل نهاية العام وإلا فسيتم التحفظ على القوائم المالية.

٧- فروقات أسعار الصرف: تنص المادة ١-٤ من عقد الشركة على مايلي: تمسك السجلات المحاسبية الخاصة بالشركة العاملة في ج.ع.س. بدولارات الولايات المتحدة الأمريكية وتسجل جميع النفقات المصروفة بدولارات الولايات المتحدة الأمريكية بنفس العملة التي صرفت بها. وتترجم جميع النفقات التي تمت بالليرات السورية حسب أفضل سعر صرف متاح لأي نشاط تجاري كما هو منشور من قبل المصرف التجاري السوري في تاريخ التحويل، كما تترجم جميع النفقات التي تمت بغير عملة الدولار إلى الدولار بسعر صرف شراء هذه العملة المعروض من قبل مصرف ناشيونال وستمينستر بنك في لندن عند إغلاق أول يوم عمل من الشهر التقويمي الذي قيدت فيه النفقات في السجلات المحاسبية للشركة العاملة. ويجب مسك سجل لأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة النفقات. ولكن شركة حيان لم تحتسب فروقات أسعار صرف إطلاقاً، واعتمدت سعر صرف ثابت هو سعر صرف أول العام، لذا يرى الباحث أنه من الضروري إعادة حساب فروقات أسعار الصرف ومعالجتها مع الاسترداد عملاً بنصوص العقد.

وبناء على ذلك يمكن تلخيص نتائج المراجعة بحسب استراتيجية مخاطر الأعمال كمايلي:

١- وجود فوضى في المخازن وعدم الربط الدقيق بين الحسابات المالية وأرصدة المخازن ومحاسبة المواد.

٢- عدم أخذ فروقات أسعار الصرف بالاعتبار بما يتفق مع نصوص العقد.

٣- عدم المطابقة مع التأمينات الاجتماعية.

٤- عدم دقة الاقتطاعات الضريبية المتعلقة بالمقاولين من الباطن. حيث بلغ الفرق ٩٤,٦٨٩.٠٣ دولار.

٥- يمكن استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز-عقود تقاسم الإنتاج.

أما الزمن الفعلي الذي استغرق لإنجاز مراجعة بيانات الربع الأول لعام ٢٠٠٨ لشركة حيان هو:

١- فهم الميزة الاستراتيجية للعميل: ٦ ساعات.

**٢**- الحصول على فهم للعمل والمخاطر: ٦ ساعات.

٣- فهم العمليات الأساسية والكفاءات الضرورية: ٥ ساعات.

٤- قياس وتحديد أداء العمليات: ١٢ ساعة.

٥- توثيق فهم قدرة العميل على إحراز قيمة وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية: ٤ ساعات.

٦- استخدام إطار القرار القائم على الفهم الشامل للعمل من أجل تطوير التوقعات: ٨ ساعات.

٧- مقارنة النتائج المالية المقرر عنها مع التوقعات وتصميم اختبارات مراجعة إضافية للتعامل مع أية فجوات بين التوقعات والنتائج المالية المقرر عنها: ٢٤ ساعة.

وبذلك يكون إجمالي الزمن الفعلي المستغرق للتدقيق ٦٥ ساعة عمل وهو ما يعادل ١٠ يوم عمل تقريباً.

# المبحث الرابع
# مراجعة حسابات الربع الثاني وفق استراتيجية خطر المراجعة

**١- مقدمة:**

تعرضت أدبيات المراجعة وخاصة مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى خطر المراجعة التقليدي عام ١٩٨٠م من خلال تقسيم هذا الخطر إلى ثلاثة أخطار فرعية هي: الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف. ولما كان الخطر الملازم يواجه كافة البيانات المالية فإن خطر الرقابة هو الخندق الذي يعمل على كشف الانحرافات ومعالجتها لذلك فإن تقويم الرقابة الداخلية هو المقدمة التي يلجأ إليها مراجع الحسابات لتحديد خطر الرقابة وتحديد طبيعة الإجراءات الجوهرية وحجم العينات التي يعتمد عليها المراجع من خلال مواجهة خطر الاكتشاف بما يسمح للمراجع ببيان رأيه في القوائم المالية.

وستعمد الباحثة في هذا المبحث إلى مراجعة بيان النشاط للربع الثاني لعام ٢٠٠٨ وفق خطر المراجعة، والهدف من هذه المقارنة معرفة النتائج التي يمكن التوصل إليها في كل من مدخل خطر الأعمال وخطر المراجعة.

ولذلك فعند تطبيق الباحثة لمدخل المراجعة التقليدي لمراجعة البيانات المالية عن الربع الثاني لعام ٢٠٠٨، لابد من البدء بتقويم الرقابة الداخلية ثم الانتقال إلى الإجراءات الجوهرية والوقوف على النتائج التي يتم التوصل إليها وتحديد الزمن اللازم لإنجاز الإجراءات الجوهرية على أن يُصار إلى مقارنة هذه النتائج مع ما تم التوصل إليه من نتائج عند مراجعة الربع الأول لعام ٢٠٠٨ وفق خطر الأعمال.

**أولاً: تقويم الرقابة الداخلية (العمليات)**

أكد المعيار الدولي ٣١٥ لعام ٢٠٠٩ على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، حيث نص المعيار في الفقرة 11 منه أنه يجب أن يحصل المدقق على فهم لمايلي:[١]

أ. عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب. طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

١. عمياتها؛

٢. ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛

٣. أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأغراض الخاصة؛ و

٤. طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها؛

ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات في البيانات المالية.

ج. اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب.

د. أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ه. قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.

---

[1] **International Federation of Accountants (IFAC), ISA No.315, Op, Cit., p٢٧5.**

كما أشار المعيار في الفقرة 12 منه أنه يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية؛ فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق.

ونص في الفقرة 14 على أهمية أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذا الفهم، يجب أن يقيم المدقق فيما إذا:

أ. قامت الإدارة، مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالرقابة، بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و

ب. كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها في نواحي الضعف في بيئة الرقابة.[1]

**الهيكل التنظيمي العام:**

يضم الهيكل التنظيمي لشركة حيان دائرتين: الدائرة الإدارية والمالية ودائرة العمليات، بالإضافة إلى قسم السلامة والبيئة. حيث تتألف الدائرة الإدارية والمالية خمس أقسام هي: قسم المالية، القسم الإداري، قسم أنظمة المعلومات، قسم العقود وقسم التكاليف. أما دائرة العمليات تتألف من خمس أقسام هي: قسم المشتريات، قسم الإنتاج، قسم التشييد، قسم الإكمال والحفر وقسم التطوير.

فيما يلي الهيكل التنظيمي العام لشركة حيان الذي يبين كافة دوائر الشركة وأقسامها:

---

[1] **Ibid, p 276.**

**الشكل رقم (٦)**

**قالهيكل التنظيمي العام لشركة حيان**



**دورات العمليات:**

## 1) دورة الرواتب والأجور

### أ- توصيف دورة الرواتب والأجور

لدى شركة حيان أربع فئات من الموظفين: المتعاقدين المحليين، المفرزين من الشركة السورية للنفط والشركة السورية للغاز، المتعاقدين المحليين (إينا)، الخبراء المقيمين والخبراء الدوارين.

وبالتالي فإن دورة الرواتب والأجور في شركة حيان تشمل مايلي:

### 1. رواتب وأجور المتعاقدين المحليين

**المتعاقدين المحليين:** هم الموظفين الذين يتم تعيينهم من السوق المحلية شرط أن لا يعمل الشخص المعين لدى شركة حكومية أو أي شركة خاصة أخرى عند تقديم طلب التوظيف، لا يجوز إعادة تعيين أي عامل سابق تم صرفه من العمل لأسباب تأديبية أو تتعلق بمستوى أدائه للعمل، ولكن يجوز إعادة العامل المستقيل في حال كان ذلك من مصلحة الشركة. من الممكن تعيين أحد أقارب العاملين في الشركة مع شرط توظيف الأفضل والمناسب للوظيفة.

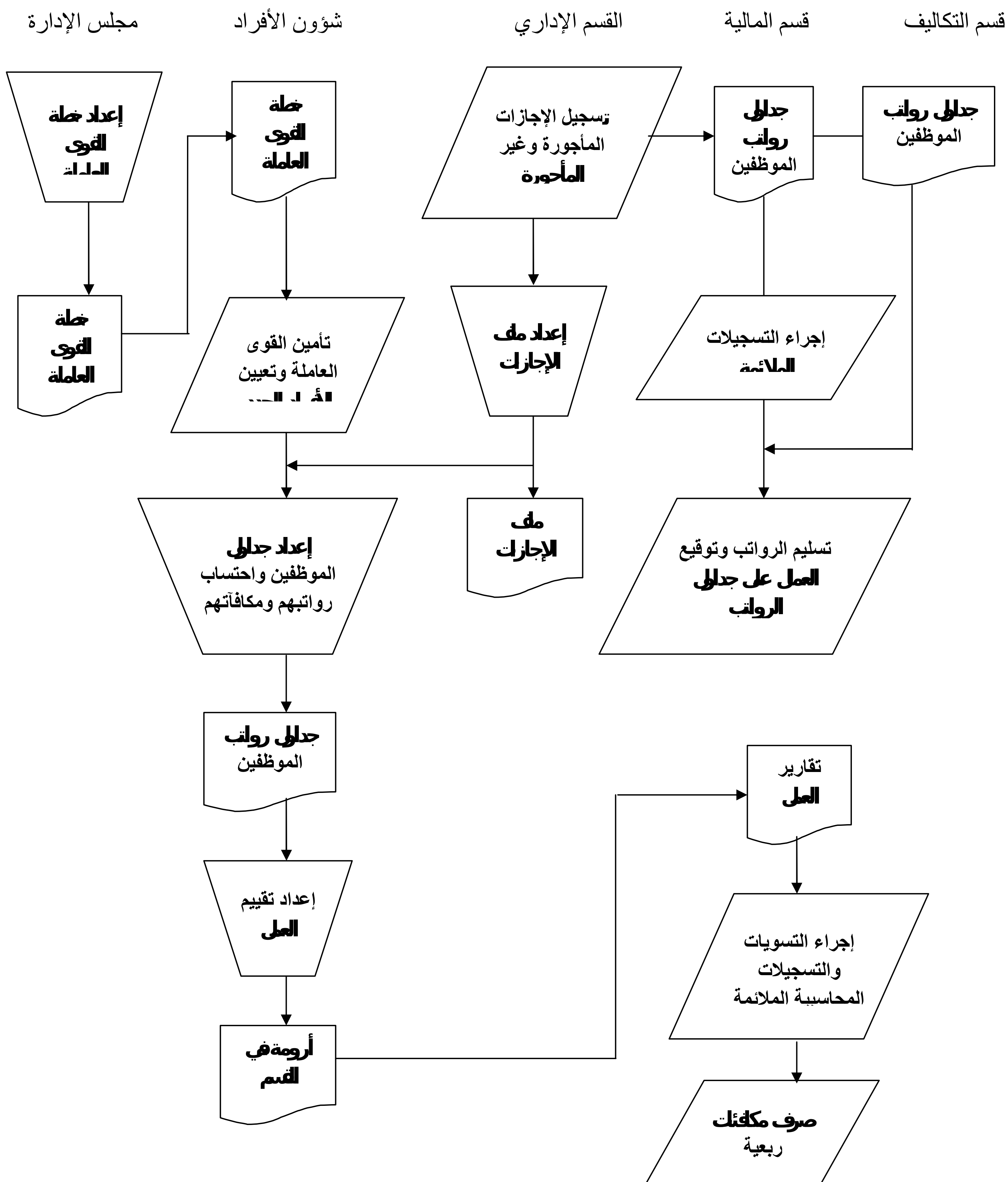
تقوم شركة حيان بتنظيم عقد عمل أولي لمدة سنة وتعتبر الثلاثة أشهر الأولى من هذا العقد فترة اختبار يحق خلالها لأي من الطرفين المتعاقدين إنهاء العقد دون سابق إنذار، حيث يتم تجديد العقد لمدة خمس سنوات أخرى في حال اجتاز العامل مدة العقد الأولي بنجاح.

تدفع شركة حيان للنفط كامل بنود الأجر للعمال المتعاقدين مباشرة.

يتم إعداد جدول الرواتب والتعويضات في القسم الإداري من قبل مسئول الموارد البشرية ثم يرسل إلى القسم المالي ليتم تسجيلها بشكل أولي ثم يرسل الجدول إلى قسم التكاليف لدراسة هذه النفقة ثم الموافقة عليها ومن ثم يوافق عليه من قبل المدير المالي السوري والكرواتي

ومن قبل المدير العام، ثم إرسال الجدول مرة ثانية إلى القسم المالي ليتم دفع الرواتب والتعويضات إلى الموظفين من قبل أمين الصندوق وتسجيل النفقة في النظام المحاسبي.

وفي مايلي مخطط الرواتب والأجور للمتعاقدين المحليين:


مجلس الإدارة
شؤون الأفراد
القسم الإداري
قسم المالية
قسم التكاليف
إعداد خطة القوى
خطة القوى العاملة
تسجيل الإجازات المأجورة وغير المأجورة
جداول رواتب الموظفين
جداول رواتب الموظفين
خطة القوى العاملة
تأمين القوى العاملة وتعيين
إعداد ملف الإجازات
إجراء التسجيلات
إعداد جداول الموظفين واحتساب رواتبهم ومكافآتهم
ملف الإجازات
تسليم الرواتب وتوقيع العمال على جداول الرواتب
جداول رواتب الموظفين
تقارير العمل
إعداد تقييم العمل
إجراء التسويات والتسجيلات المحاسبية الملائمة
أرومة في القسم
صرف مكافئات ربعية

### 2. **رواتب وأجور للمفرزين من الشركة السورية للنفط والشركة السورية للغاز**

**المفرزين من الشركة السورية للنفط أو الغاز:** تشكل عملية فرز العاملين من الشركة السورية للنفط أو الغاز إلى شركة حيان للنفط أحد أهم مصادر القوى العاملة بالنسبة للشركة. حيث يبقى العمال المفرزون إلى شركة حيان خاضعين لنظام عملهم مع الشركة السورية للنفط أو الغاز في ما يتعلق بالفرز والترفيع وإنهاء الخدمة وإلى نظام شركة حيان في ما عدا ذلك.

بالنسبة للرواتب:

يتم دفع رواتب وتعويضات العمال المفرزين من الشركة السورية للنفط أو الشركة السورية للغاز من قبل شركاتهم الأم. حيث ترسل الشركة السورية للنفط والشركة السورية للغاز فواتير مطالبة دورية إلى شركة حيان للنفط تبين الرواتب والتعويضات المدفوعة للعمال المفرزين من قبلها وذلك كل ثلاثة أشهر حيث يستلم القسم الإداري هذه الفواتير ليتم تسجيلها في الديوان ثم ترسل إلى القسم المالي لتسجيل هذه الفواتير وإعطائها رقماً، ثم ترسل إلى قسم التكاليف للموافقة على هذه النفقة والتوقيع عليها من قبل رئيس قسم التكاليف السوري والكرواتي، ومن قبل المدير المالي السوري والكرواتي، ثم من قبل المدير العام، ثم تعود إلى القسم المالي ليتم صرف هذه الفاتورة من قبل أمين الصندوق ويتم تسجيل العملية في النظام المحاسبي.

بالنسبة للتعويضات:

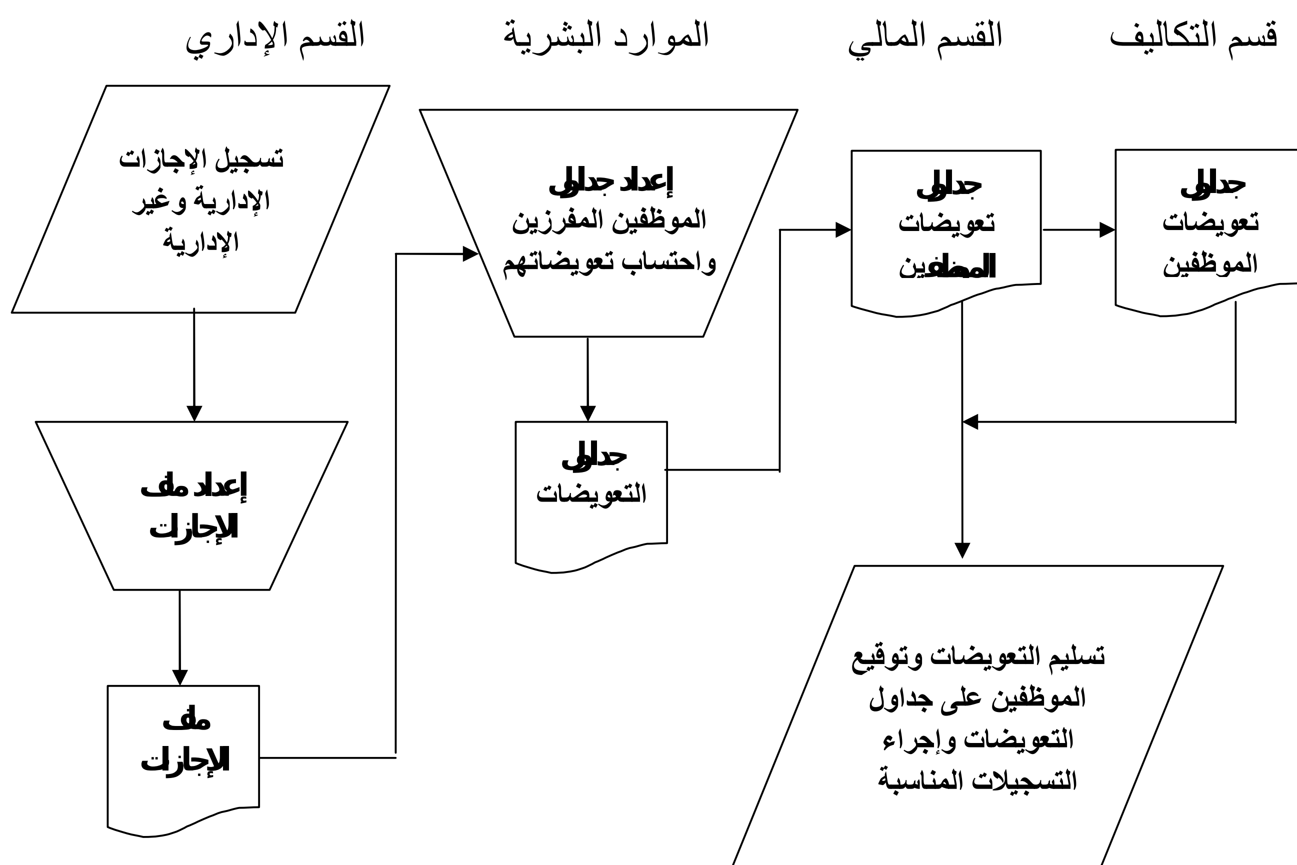
تدفع شركة حيان للنفط للعمال المفرزين من الشركة السورية للنفط و المفرزين من الشركة السورية للغاز التعويضات المقررة لهم في نظام العاملين الخاص بشركة حيان، وذلك حسب استمارة منح التعويضات المنصوص عليها بقرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٠/م.و تاريخ ٢٠٠٥/٥/٢٥ وقرار مدير عام الشركة السورية للنفط رقم ١٤٩٧

تاريخ ٢٠٠٥/٦/١٥ وهذه التعويضات هي: تعويض الطبيعة الخاصة للوظائف، تعويض العمل الفني المتخصص، تعويض صعوبة الإقامة في منطقة العمل، تعويض المسؤولية، تعويض الحوافز، تعويض التدفئة، تعويض العائلة، تعويض النقل، تعويض الإسكان، تعويض الإطعام، تعويض الخبرة، مكافأة اليوم المثالي، مكافأة استثنائية، تعويضات خاصة، تعويض العمل الإضافي، مكافأة الشركة السنوية، تعويض نهاية الخدمة.

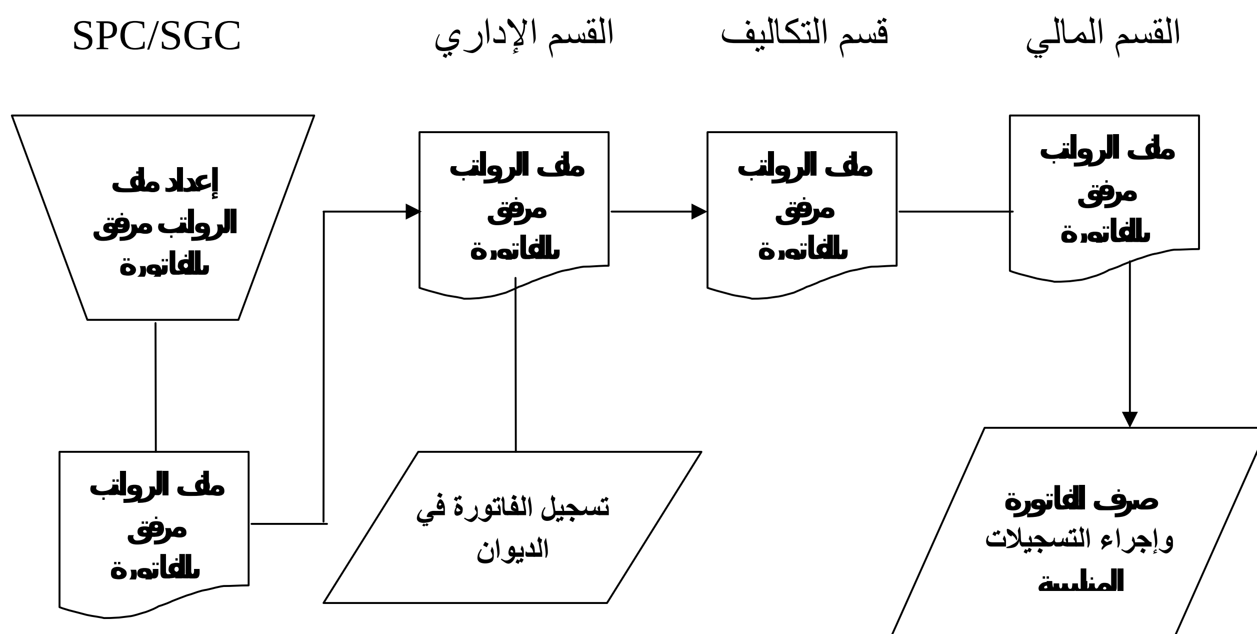
يتم إعداد جدول التعويضات في القسم الإداري من قبل مدير الموارد البشرية ثم يرسل إلى القسم المالي ليتم تسجيلها وإرسالها إلى قسم التكاليف للموافقة عليه ثم ترسل إلى المدير المالي السوري والكرواتي ليتم توقيعها ثم ترسل إلى المدير العام ليتم الموافقة عليه ثم تعود إلى القسم المالي ليتم صرفها للموظفين ومن ثم تثبيت تسجيل العملية.

وفي مايلي مخطط الرواتب والأجور للمفرزين من الشركة السورية للنفط أو المفرزين من الشركة السورية للغاز.

بالنسبة للتعويضات:




بالنسبة للرواتب:



### 3. رواتب وأجور المفرزين من شركة إينا

المفرزين من شركة إينا: هم الموظفين السوريين المفرزين من شركة إينا للعمل في شركة حيان، حيث يبقى عمال شركة إينا الذين تم فرزهم خاضعين لنظام عملهم في شركة إينا وإلى نظام شركة حيان للنفط عند الاقتضاء.

تقوم شركة إينا بدفع رواتب وتعويضات الموظفين المفرزين من قبلها إلى شركة حيان، ومن ثم يتم إرسال جدول من إينا كل شهر بقيمة الرواتب والتعويضات المحملة على حيان إلى القسم المالي ليتم تسجيلها ثم يرسل إلى قسم التكاليف للموافقة على هذه النفقة ثم ترسل إلى المدير المالي السوري والكرواتي ليتم توقيعها ثم ترسل إلى المدير العام ليتم الموافقة عليه ثم تعود إلى القسم المالي لتثبيت تسجيل العملية.

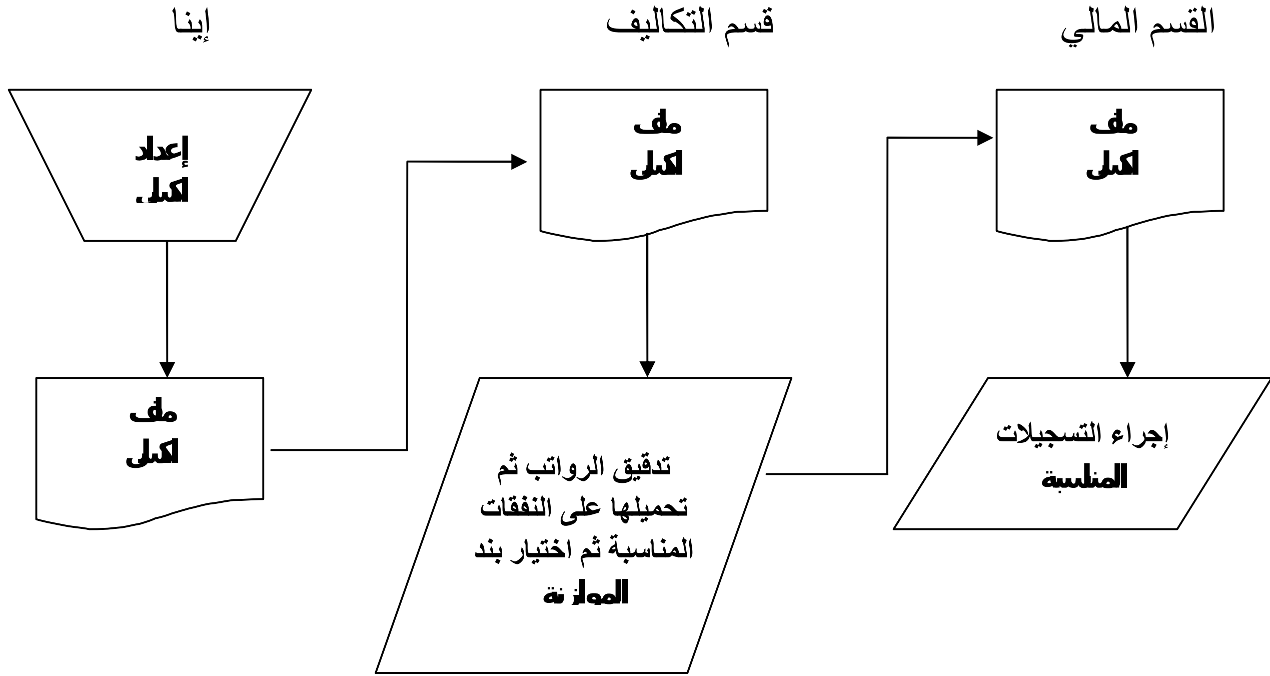
### 4. رواتب وأجور الخبراء المقيمين والدوارين

الخبراء المقيمين: هم الخبراء المفرزين من شركة إينا للعمل لدى شركة حيان في مكاتب دمشق.

الخبراء الدوارين: هم الخبراء المفرزين من شركة إينا للعمل لدى شركة حيان في مناطق الحقول ويعملون وفق نظام عمل الورديات الذي أعد من أجل تأمين عمل على مدار ٢٤ ساعة في اليوم.

يتم إرسال جدول من إينا برواتب وتعويضات الخبراء المقيمين بالإضافة إلى رواتب الدوارين كل ربع إلى قسم التكاليف حيث يتم التأكد من النسب المحملة على حيان واختيار بند الموازنة المناسب و تحميل النفقة ثم ترسل إلى المدير المالي السوري والكرواتي ليتم توقيعها ثم ترسل إلى المدير العام ليتم الموافقة عليه، ثم إرسال الجدول إلى قسم المالية لتسجيل هذه العملية أما تعويضات الخبراء الدوارين ترسل من إينا كل شهر.

وفي مايلي مخطط الرواتب والأجور الخاصة بالخبراء الأجانب والموظفين السوريين التابعين لشركة إينا والمفرزين للعمل في شركة حيان:




## ب- اختبارات الالتزام بدورة الرواتب والأجور

بعد توصيف الباحثة للرقابة الداخلية، قام بإجراء اختبارات لهذه الرقابة بهدف التأكد من التزام الوحدة في أثناء تنفيذ عملياتها بإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية، لأن تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية يجب أن يبنى على ما تطبقه الوحدة من سياسات وإجراءات رقابية وليس ما تدعي تطبيقه منها. لذا يقدر المراجع خطر الرقابة استناداً إلى فهمه ودراسته للرقابة الداخلية وتأكده من فعالية عملها.

وترى الباحثة أن الشركة تلتزم بإجراءات الرقابة الموضوعة من قبلها، وقد تم التوصل إلى ذلك من خلال دراسة مدى تحقق أهداف المراجعة الخاصة بدورة الرواتب والأجور وهي:

١- الوجود: يتم تسجيل مدفوعات الرواتب والأجور عن العمل المنجز فعلاً بواسطة

العاملين الموجودين فعلاً. حيث تم مقارنة الأسماء الواردة في جدول الرواتب والأجور مع الأسماء الموجودة لدى قسم الموارد البشرية للتأكد من أن الرواتب دفعت لعاملين موجودين فعلاً.

٢- الكمال: تنعكس كل الأجور المتعلقة بالخدمات المنجزة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية، كما أن الأجور المستحقة تمثل سائر المبالغ التي يستحقها العاملون في تاريخ الميزانية. تم مقارنة ملفات الرواتب والأجور مع ملفات العاملين للتأكد من كافة الرواتب والأجور قد سجلت دون حذف. كما لم يلحظ عدم التزام العاملين بالدوام علماً أنه لا يوجد دفتر دوام لضبط دوام العاملين بشكل مستندي.

٣- الدقة: إن جميع الرواتب والأجور محسوبة على أساس معدلات أجور وساعات عمل صحيحة، وقد حسبت بدقة ولخصت وصنفت في حسابات الأستاذ العام بالشكل المناسب. حيث تم أخذ بعض المستندات المتعلقة بالرواتب والتعويضات وتم التأكد من أن أجور العاملين قد سجلت بشكل صحيح بحسب الأجور والتعويضات المنصوص عليها في عقد الشركة وبحسب ساعات الدوام والفترات الزمنية، وقد حسبت كافة الاقتطاعات كالتأمينات الاجتماعية وضريبة الدخل بشكل صحيح وقد سجلت في حساب الأستاذ العام بشكل مناسب، وقد حولت إلى وسائط مقروءة من قبل الحاسوب كما أدخلت بشكل صحيح إلى الحاسوب.

٤- قطع الحسابات: إن تكاليف الرواتب والأجور تسجل على الفترة المحاسبية المناسبة. تم أخذ بعض مستندات الرواتب والأجور ولوحظ أن الرواتب والأجور المتعلقة بالموظفين المفرزين من الشركة السورية للنفط غالباً لا يتم تحميلها على الفترة المحاسبية المناسبة وذلك بسبب تأخر الشركة السورية للنفط في إرسال فواتير الرواتب والأجور، إلا أن ذلك لا يتمتع بأهمية نسبية كبيرة نظراً لعدم تأثيره على التكاليف على مستوى السنة.

٥- التقويم: إن الأجور المدفوعة عرضت بالقيمة الصحيحة.

٦- الحقوق والالتزامات: حيث يتم تسديد كافة مستحقات العاملين بتاريخ الاستحقاق، ويتقاضى المفرزون من الشركة السورية للنفط رواتبهم منها وتكتفي شركة حيان بدفع التعويضات والمهمات لهؤلاء العاملين كما يجري التحاسب مع الشركة السورية عن طريق توسيط الحساب الجاري الذي يضم العلاقات المالية المختلفة مع شركة حيان.

٧- الإفصاح: تم الإفصاح عن الأجور المستحقة أو المدفوعة مقدماً في الميزانية بالشكل المناسب.

## 2) دورة المشتريات والخدمات:

### أ- توصيف دورة المشتريات والخدمات

تتضمن دورة المشتريات والخدمات المراحل التالية:

**طلب الشراء أوطلب الخدمة:**

١- يقوم القسم الطالب للمواد أو الخدمات بإعداد طلب الشراء أو طلب الخدمة بناء على حاجة هذا القسم لمواد معينة أو خدمات معينة، ثم يتم إرسال هذا الطلب إلى العضوين المنتدبين ( المدير العام ورئيس مجلس الإدارة ) ويكون لدينا حالتان:

- إذا كان لدينا عدة عارضين

- قيمة المشتريات في حدود ١٥٠,٠٠٠ دولار يوقع من قبل المدير العام .

- قيمة المشتريات أكبر من ١٥٠,٠٠٠ دولار يوقع من المدير العام ورئيس مجلس الإدارة وتتطلب موافقة الشركة السورية للنفط.

- إذا كان لدينا عارض وحيد

- قيمة المشتريات في حدود ٥٠٠٠٠ دولار يوقع من قبل المدير العام.

- قيمة المشتريات أكبر من ٥٠٠٠٠ دولار يوقع من قبل المدير العام ورئيس مجلس الإدارة.

٢- ثم يرسل نسخة من طلب الشراء أو الخدمة إلى قسم التكاليف حيث يتم النظر إلى بند الموازنة من أجل دراسة إمكانية الموافقة على هذه النفقة فإذا لم تتم الموافقة عليها يرسل كتاب إلى العضوين المنتدبين بذلك وهي حالة نادرة، أما في حال الموافقة يوقع طلب الشراء من قبل رئيس القسم السوري والكرواتي.

**أمر الشراء:**

١- يقوم قسم المشتريات باختيار العرض الأفضل من مجموعة العروض المقدمة من المقاولين، ثم يقوم هذا القسم بإعداد أمر الشراء ويتم الموافقة عليه من قبل رئيس قسم المشتريات السوري والكرواتي.

يرسل أمر الشراء إلى العضوين المنتدبين ليوقع من قبل المدير العام أو من قبل المدير العام ورئيس مجس الإدارة وذلك حسب قيمة المشتريات فإذا كانت قيمة المشتريات في حدود ٥٠٠٠٠ دولار يوقع من قبل المدير العام، أما إذا كانت أكبر من ٥٠٠٠٠ دولار يوقع من قبل المدير العام ورئيس مجلس الإدارة.

٢- يرسل نسخة إلى قسم التكاليف.

٣- يتم إرسال نسخة من أمر الشراء إلى العارض.

**تقرير الاستلام:**

١- يتم تسليم المواد مرفقة بالفاتورة إلى القسم الطالب للمواد حيث يتم إعداد تقرير استلام بالمواد من قبل القسم المستلم.

٢- يرسل نسخة من تقرير الاستلام إلى قسم التكاليف.

٣- بالنسبة للحقل يرسل قسم المخازن تقارير استلام بالمواد إلى قسم التكاليف في دمشق.

**الفاتورة:**

١ـ تسلم الفاتورة إلى القسم المستلم للمواد حيث يرسلها إلى قسم الإدارية (الديوان).

٢ـ تسجل فاتورة الشراء في الديوان ثم ترسل إلى قسم المالية ليتم تسجيلها في حساب وسيط.

٣ـ ثم ترسل إلى قسم التكاليف حث تتم مقارنة الفاتورة مع أمر الشراء ومع تقرير الاستلام.

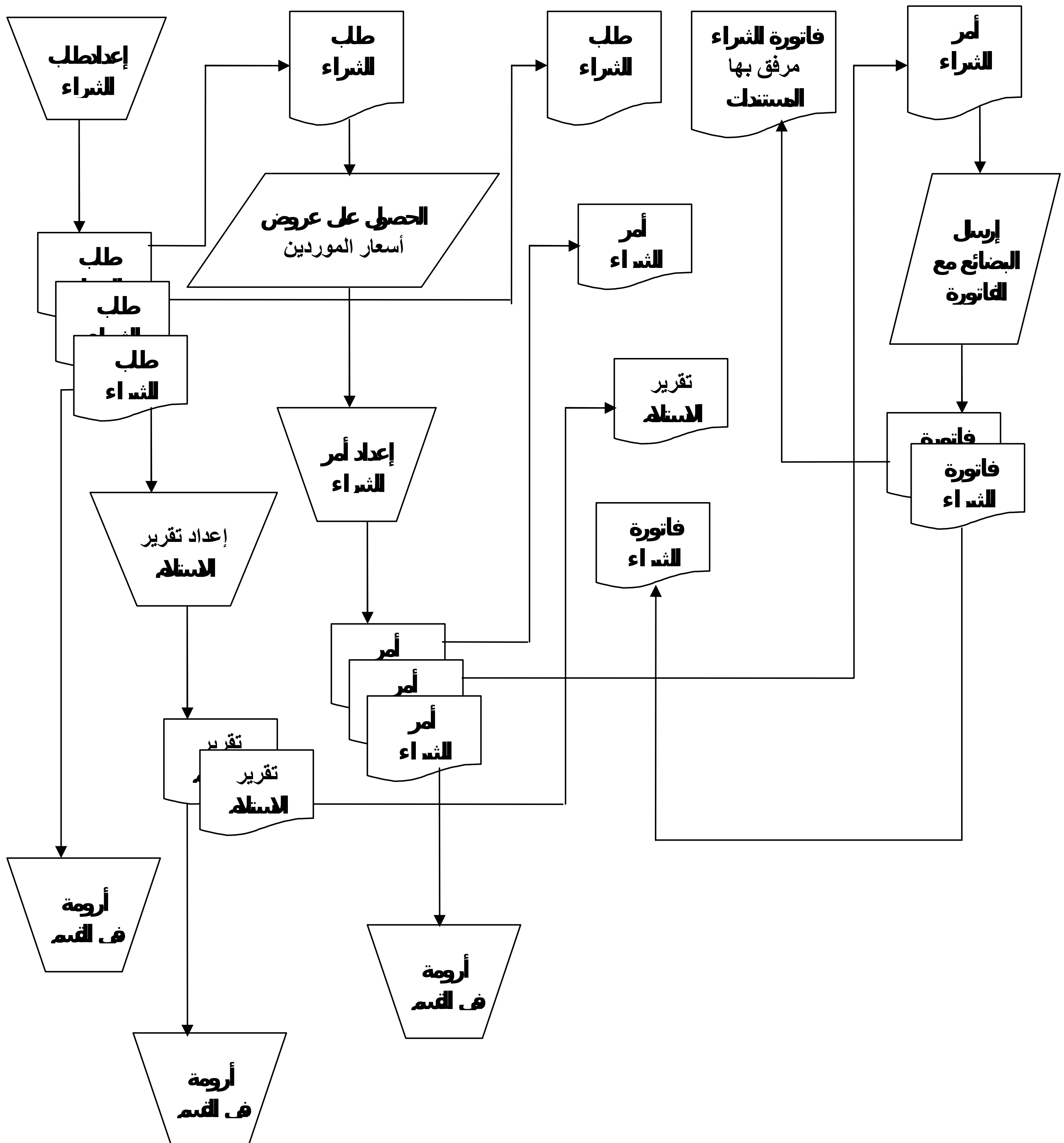
٤ـ ثم ترسل الفاتورة مرفقة بالمستندات الأخرى إلى قسم المالية ليتم دفعها من قبل أمين الصندوق ثم تسجيل العملية.

ويتبين للباحثة أن هذه الدورة تلبي حاجات الشركة وفيها إجراءات رقابية مناسبة للحماية من الغش والتلاعب وفيها إجراءات تمكن من اكتشاف الخلل بعد وقوعه.

وفي مايلي مخطط دورة المشتريات في شركة حيان:

وفي مايلي مخطط دورة المشتريات:

**القسم طالب المواد** | قسم المشتريات | قسم التكاليف | قسم المالية | **المورد**



**ب- اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بدورة المشتريات**

ترى الباحثة أن الشركة تلتزم بإجراءات الرقابة الموضوعة من قبلها وقد تم التوصل إلى ذلك من خلال دراسة مدى تحقق أهداف المراجعة الخاصة بالمشتريات وهي:

١- الكمال: الالتزامات واجبة الدفع تمثل كل المبالغ التي تدين بها الشركة في تاريخ الميزانية فيما يتعلق بشراء السلع والخدمات. تم أخذ عينة من طلبات الشراء المتعلقة بشراء المخزون أو الأصول الثابتة وتم التأكد من أنها مدعمة بأوامر شراء وتقارير استلام وفواتير، كما تم التأكد من أن المستندات السابقة قد تم ترقيمها بشكل متتابع، وأن المشتريات قد تمت الموافقة عليها بحسب سياسات الشركة المعتمدة كالإعلان عن المناقصات أو استدراج العروض، وقد تم اختيار العرض الأفضل من حيث السعر والجودة.

٢- الدقة: عمليات الشراء تقوم على أسعار وكميات صحيحة وقد حسبت بشكل دقيق وصنفت في الأستاذ العام بشكل مناسب وفي الحسابات القابلة للدفع. تم مقارنة عينة من المشتريات المسجلة مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام والتأكد من مطابقة الأرقام.

٣- الوجود: إن الالتزامات القابلة الدفع تمثل مبالغ تدين بها الشركة في تاريخ الميزانية، كما أن عمليات الشراء المسجلة تمثل بضائع وخدمات تم شراؤها واستلامها خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية. تم أخذ عينة من مشتريات الشركة والتأكد من أنه تم استلامها بموجب عقود شراء فعلية، وأن ثمة مشتريات تم استلامها ولم يتم تسديد قيمتها في نهاية الربع الأول وقد ظهرت في الحسابات في جانب الالتزامات.

٤- قطع الحسابات: عمليات الشراء، والالتزامات القابلة للدفع، المردودات، قد سجلت في الفترة المناسبة.

٥- التقويم: الالتزامات عرضت بالقيمة الصحيحة التي تدين بها الشركة.

٦- التحقق والالتزامات: الالتزامات القابلة للدفع هي التزامات شرعية على المشروع في نهاية الربع الأول.

٧- العرض والإفصاح: الالتزامات القابلة للدفع، والنفقات الأخرى، قد وصفت وصنفت

في القوائم المالية بالشكل المناسب. تم التأكد من الإفصاح عن كامل المشتريات الفعلية في القوائم المالية.

**3) دورة النفقات:**

تشمل النفقات التالية:

**١-نفقات التدريب**

**أ- توصيف نفقات التدريب**

يتم صرف نفقات التدريب وفق الخطوات التالية:

1- يقوم القسم (الإداري – الموارد البشرية) بإعداد نموذج استعلام Training Needs Analysis Form ) ) حول مدى حاجة الموظفين في مختلف الأقسام ( المشتريات – المالية – العمليات – الإداري- العقود) إلى التدريب ويقوم بإرسال نسخة منه إلى كل قسم.

٢- تملأ الاستمارات من قبل مدير كل قسم وذلك بحسب احتياجات التدريب وأهداف القسم المنشودة بالاتفاق مع أهداف الشركة الشاملة .

٣- تعاد الاستمارات بعد ملأها إلى قسم الموارد البشرية والإدارية ، حيث تتم دراستها.

٤- يتم الموافقة على استمارات التدريب الداخلي من قبل مدير الموارد البشرية والمدير العام. أما الموافقة على التدريب الخارجي فتتم من قبل مدير الموارد البشرية والمدير العام و مجلس الإدارة وذلك ضمن الشروط المحددة و السياسة الموضوعة من قبل مجلس الإدارة.

٥- مهمات التدريب الخارجي تتمثل عادة:

- الحاجة الملحة إلى خبرات تتعلق بعمليات التطوير والحفر مثل ( مهندسي الحفر ).

- الحاجة للتدريب لاستعمال آلات جديدة موردة للشركة، ويتم هذا التدريب عادة من قبل الشركة المصنعة أو الموردة .

٦- تتكفل الشركة بنفقات التدريب الداخلية و الخارجية بشكل كامل.

بالنسبة إلى نفقات التدريب الداخلي يتم منح الموظف المتدرب سلفة تمثل كلفة الدورة التدريبية، في حال عدم نجاحه يتكفل الموظف المتدرب بكافة مصاريف الدورة التي قام بها بعد إعادة السلفة التي سبق و أخذها .

٧- يقوم المتدرب عند انتهائه بإعداد تقرير حول عملية التدريب التي قام بها.

**ب- اختبارات الالتزام:**

تم الاطلاع على سند قيد خاص بالتحاق عدد من العاملين بدورة لغة إنكليزية وتبين أن هذه الدورة تتفق مع أهداف التدقيق التي أشرنا إليها أعلاه، إذ حقق المتدربون الدوام المطلوب بحسب التقرير الذي ورد من مركز اللغة ALC كما نجحوا في نهاية الدورة مما ينعكس على مستوى أدائهم لعمليات الشركة التي تتم باللغة الانكليزية بصورة عامة.

**٢- نفقات الصيانة**

**أ- توصيف نفقات الصيانة**

الاتجاه العام لدى إدارة حيان للنفط يقوم على شراء أو استئجار المركبات عند الحاجة، حيث تعتبر هذه المركبات جزءا من ممتلكات الشركة يجب المحافظة عليها بوضع جيد، كما يجب على مستخدمي المركبات أن يكونوا على إدراك و معرفة كاملة بقواعد وأنظمة الأمان المتبعة في الشركة.

تسمح الشركة للموظفين المؤهلين فقط بقيادة مركبات الشركة. و الموظفين المؤهلين هم الموظفين الحاصلين على رخصة قيادة شرعية و الممنوحين إذن ترخيص قيادة من قبل إدارة الشركة .

يخول مدراء الأقسام و نوابهم بتوزيع المركبات بالتوافق مع سياسة الشركة .

تم توزيع المركبات المشتراة و المستأجرة من قبل الشركة بين مكتب دمشق و الحقول وذلك من أجل تسهيل عمل الموظفين في تسيير أعمال الشركة.

بالنسبة للتأمين يجب أن تكون كل المركبات المشتراة أو المستأجرة من قبل الشركة مؤمنة بشكل كامل. تقوم الشركة عند تملكها للمركبات بدفع قيمتها، بالإضافة إلى دفع تكاليف التسجيل والتأمين بشكل كامل .

بالنسبة للسيارات المستأجرة، تدفع قيمة الإيجار فقط.

- يعتبر رئيس المرآب الموجود في مكتب دمشق مسؤول عن عمليات التنسيق- التنظيم- الحفاظ على سجلات الصيانة - إصلاح كل المركبات التي تملكها الشركة .

- يعتبر المشرف الرئيسي الموجود في الحقول مسؤولا عن التنسيق والتنظيم مع مكتب دمشق فيما يختص بأعمال الصيانة و الإصلاح للمركبات الموزعة في عمليات الحقول.

- يعتبر مستخدم المركبة مسؤولا عن إعلام الشركة عند ظهور أي تقصير أو عيب في أداء المركبة.

- تعتبر الصيانة العامة للمركبة المستأجرة من مسؤولية مالكها .

يعتبر القسم الإداري مسؤولا عن الاحتفاظ بسجلات عن كل مركبات الشركة، سواء أكانت مشتراة أو مستأجرة و تحتوي هذه السجلات جميع الوثائق الإدارية والتقنية الخاصة بالمركبات المذكورة.

في دمشق يوجد عقود صيانة مع شركة ميتسوبيشي فيما يخص سيارات ميتسوبيشي حيث تتم صيانتها وفق كالتالي:

يكتب طلب إصلاح موقع من قبل رئيس اللجنة الفنية + الأعضاء ومن ثم رئيس الدائرة الإدارية وبعد الإصلاح يتم القبول الفني للمركبة.

١- عندما تقطع ٥٠٠٠ كم تبديل زيت محرك + مصفاة زيت

٢- عندما تقطع ١٠٠٠٠ كم صيانة دورية كشف على المحرك مع تبديل الزيت

٣-عندما تقطع ٣٠٠٠٠ كم وما فوق إلى ٥٠٠٠٠ كم تبديل البواجي+ مصفاة البنزين + كشف على السيارة كاملة

٤-عندما تقطع السيارة ٦٠٠٠٠ كم يتم تبديل الدواليب + كشف على الديسكات

٥-عندما تقطع السيارة مسافة ١٠٠٠٠٠ كم يتم تبديل القشط كاملة للسيارة

أما في الحقول (تدمر) تتم الصيانة وفق طلب إصلاح موقع من مشرف الحقل موجه إلى رئيس المر آب ومن ثم تأتي السيارة إلى دمشق لتتم لها الصيانة المطلوبة ، سيارات سوبارو+ المازدا فيتم صيانتها كل سيارة في وكالتها .

- يتم إعداد تقرير سنوي لصرف البنزين وتقديمه للإدارة.

**استخدام مركبات الخدمة:**

يعتبر استخدام سيارات الشركة ( التحكم بحركة المركبات) من مسؤوليات رئيس المرآب .

يحتفظ بمركبات الخدمة بشكل خاص لتلبية متطلبات أعمال الشركة، و التي يتم إنجازها من قبل الموظفين و الأشخاص المؤهلين لتمكينهم من القيام بأعمال الشركة.

يجب أن تعود كل مركبات الخدمة إلى موقع الشركة عند انتهاء ساعات العمل، حيث يتم ركنها وفقا لتعليمات رئيس المرآب إلا إذا اقتضت ظروف العمل غير ذلك .

يقوم السائقون عند نهاية كل يوم عمل بالتأكد من أن كل مركبة فيها ما يكفي من البنزين لبداية يوم خدمة جديد.

عند السفر إلى منطقة أخرى، يجب أن يتم إصدار نموذج مهمة محدد و الموافقة عليه. عند عدم وجود أذن سفر مخطط له لفترة تفوق الـ ٣ أيام، يجب أن تعود المركبة المخصصة للشركة من اجل خدمة أعمال الشركة.

من سياسات الشركة، تزويد الموظفين الذين يقومون برحلة عمل داخل سوريا بسيارة و سائق من الشركة، و إذا لم يمكن ذلك، يقوم الموظف باستخدام وسائط النقل العامة و يتم تعويضه وفقا لذلك.

تتكفل الشركة بنقل الموظفين من و إلى مناطق العمل في حقول النفط كما يلي:

- تتم عملية نقل الموظفين العاملين في حقول النفط من وإلى مناطق العمل من خلال مركبات الشركة، و هذا ينطبق على التحركات اليومية بين مناطق العمل.
- يمكن أن تكرس الشركة سيارات لبعض الموظفين الهامين ، في هذه الحالة يجب أن يملك هؤلاء الموظفين رخصة قيادة نظامية و إذن قيادة يسمح لهم باستخدام مركبات الشركة، على أن تستخدم هذه المركبات للخدمة خلال ساعات العمل.
- سوف تتعهد الشركة بتأمين مركبات كافية للخدمات المطلوبة في عمليات الحقول .
- في حالات الطوارئ ، يجب أن توضع كل مركبات الشركة تحت تصرف إدارة العمليات، على أن تكون الأولوية إنقاذ حياة الناس.

**ب- اختبارات الالتزام :**

لدى أخذ عينة من سندات القيد الخاصة بالصيانة تبين أن الإدارة تلتزم بالإجراءات التي تمت الإشارة إليها في مجال توصيف دورة الصيانة.

## 4) دورة التمويل:

### أ- توصيف دورة التمويل

تقوم شركة حيان بموجب عقد الشركة بتقدير ما ستحتاج إليه من أموال لتنفيذ أعمالها خلال فترة مستقبلية معينة، ثم تقوم بطلب هذا المبلغ مقدراً بالدولار بواسطة الـ Cash Call (طلب النقدية) الذي يتم إعداده من قبل أمين الصندوق، يصل الـ Cash Call (طلب النقدية) مع المستندات المرفقة به إلى الموظف الكرواتي والذي يقوم بدوره بإرسالها عبر الفاكس إلى شركة إينا في كرواتيا.

نظراً لعدم قدرة إينا على إرسال المبلغ بالدولار إلى سوريا لأسباب تتعلق بعلاقات سوريا مع الولايات المتحدة الأمريكية، تلجأ الشركة إلى شراء اليورو من السوق الكرواتية بما يعادل قيمة المبلغ بالدولار المطلوب في طلب النقدية، و من ثم تقوم بتحويله إلى حساب شركة حيان لدى المصرف التجاري السوري رقم /٦/ مباشرة.

يقتضي العقد عند وصول المبلغ إلى حساب شركة حيان في المصرف التجاري السوري فرع (٦) أن يقوم البنك بإصدار إشعار بوصول المبلغ و دخوله حساب الشركة عندها تقوم شركة حيان بتسجيله في دفاترها على الشكل التالي:

- في الطرف الدائن من القيد / **حساب التحويلات/** تسجل المبلغ بالدولار كما ورد في طلب النقدية.
- في الطرف المدين من القيد / **حساب المصرف باليورو/** تسجل المبلغ الوارد باليورو بعد تحويله إلى دولار وفق سعر صرف أول الشهر الذي وصل فيه.
- أما الفرق بين الطرفين / **الدائن و المدين/** فيسجل كربح أو خسارة فرق قطع.

أما صرف هذه المبالغ فيتم بحسب مقتضيات عقد الشركة إذ أن المشتريات من السلع والخدمات تُسدد عن طريق اعتمادات مستندية في حال الاستيراد، أما إذا كان الشراء محلياً فيتم تحويل فاتورة المورد إلى الدائرة المالية (قسم الحسابات) ليتم تسجيها بشكل أولي ثم

ترسل إلى دائرة التكاليف حيث يتم تدقيق النفقة وتحمليها على مركز التكلفة المناسب ثم تعاد إلى الدائرة المالية ليتم تسديدها بشيك عن طريق أمين الصندوق.

أما المصاريف النثرية أو المستعجلة فيتم تسديدها من صندوق المصاريف النثرية في الإدارة المركزية في دمشق، أما في الحقول فيتم تمويل المصاريف النثرية عن طريق سلفة تودع لدى أحد العاملين ويتم تجديدها شهرياً بعد تدقيق المصاريف المدفوعة في الحقل من قبل دائرة التكاليف في الإدارة المركزية.

**ب- اختبارات الالتزام بدورة التمويل:**

تم التأكد من قيام الإدارة المالية في شركة حيان بإعداد طلب تمويل شهري قبل بداية الشهر، ووصول المبالغ بحسب هذا الطلب في الوقت المناسب وقد كانت الإدارة المالية تتدبر موضوع التأخير في حدود عدة أيام.

إلا أن عملية مطابقة حسابات شركة حيان مع كشوف المصارف تتأخر في الإدارة المالية بعض الوقت. ويتم تدقيق كشوف المصارف دورياً، كما تقوم الإدارة المالية بإعداد مذكرة تسوية لمطابقة الرصيد الدفتري مع رصيد المصرف الفعلي. كما يتم إعداد قيود تسوية لتسجيل العمليات غير المسجلة في دفاتر الشركة كالفوائد والعمولات.

**ثانياً: الاختبارات الجوهرية (العمليات)**

**١) دورة الرواتب والأجور**

**أ. تدقيق رواتب المتعاقدين المحليين وتعويضاتهم:**

بلغت رواتب المتعاقدين المحليين ٢,٠٠٤ دولار وتعويضاتهم ٧,٨٩٨ دولار وذلك عن الربع الأول من عام ٢٠٠٨.

يبلغ عدد الموظفين المحليين ٦ موظفين لذا تم تدقيق كامل الرواتب والتعويضات المتعلقة بهم.

حيث تم أخذ عقود هؤلاء الموظفين للتأكد من صحة الرواتب الأساسية المدفوعة لهم، كما تم أخذ نظام العاملين الخاص بشركة حيان للتأكد من صحة احتساب التعويضات، كما تم طلب

الإجازات المأجورة وغير المأجورة من القسم الإداري ليتم التأكد من احتساب الاقتطاعات من الرواتب.

كما تم التأكد من حجز التأمينات الاجتماعية بنسبة ٧% من الراتب الأساسي، وحجز ضريبة الدخل حسب قانون الضرائب رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

**ملاحظات:**

١- هناك تعويض لأحد العمال المحليين مبلغ ١٥٩.٧١ دولار حمل بالخطأ على حساب التأمينات الاجتماعية بدل أن يحمل على حساب تعويضات العمال المحليين.

٢- تم دفع ضريبة الدخل المحتجزة من رواتب العمال المحليين والتي تبلغ ٤٤٩.٢٧ دولار إلى الدوائر المالية في هذا الربع عن النصف الثالث من عام ٢٠٠٧ ولكن تم إدخالها في حساب ضريبة الدخل للعمال المفرزين.

كما لم يتم تصحيح الخلل في مطابقة التأمينات الاجتماعية في الربع الثاني.

بلغ الزمن الفعلي لمراجعة هذه الدورة حوالي ٦ ساعات و٣٠ دقيقة.

**ب. تدقيق رواتب المفرزين وتعويضاتهم**

**١- تدقيق رواتب المفرزين:**

بلغت رواتب المفرزين من SPC ومن SGC ١٤٨,٤١٩.٧٩ دولار، أما تعويضاتهم فبلغت ٩٣,٦١٨.٦٧ دولار وذلك عن الربع الأول من عام ٢٠٠٨.

تمثل الرواتب المدفوعة في هذا الربع مايلي:

٨٤,١١.٨٢ دولار رواتب المفروزين من SGC عن شهري آب وأيلول ٢٠٠٧

١١٩,٢٧٣.٤٠ دولار رواتب المفروزين من SPC عن الربع الرابع ٢٠٠٧

١٨,١٢٥.٠١ دولار رواتب المفروزين من SGC عن الربع الرابع ٢٠٠٧

٢,٦٠٩.٥٦ دولار رواتب المهندس عبد الكريم عيسى (مفرز من SGC) عن الربع الرابع ٢٠٠٧

تم التأكد من تاريخ الفواتير المرسلة من SPC ومن SGC ومن عدم تأخر شركة حيان بدفع قيمة الفواتير.

**٢- تدقيق التعويضات:**

تدفع شركة حيان للنفط التعويضات التالية المقررة في نظام العاملين إلى العمال المفرزين:
تعويض الشركة (٢٥% من الراتب الأساسي) – تعويض طبيعة العمل- تعويض العمل الفني المتخصص- تعويض المسؤولية – تعويض الحوافز- تعويض اليوم المثالي – تعويض العمل الإضافي – تعويض النقل- مكافأة الشركة السنوية- تعويضات خاصة.

هناك بعض التعويضات تدفع لجميع العاملين في منطقة الحقول فقط وهي: تعويض صعوبة الإقامة في منطقة العمل- تعويض الإسكان- تعويض الإطعام- تعويض استبدال الخبير-

تم تدقيق التعويضات بمقارنتها مع نظام العاملين بعد أخذ الدوام الفعلي للموظفين بعين الاعتبار عن طريق الإطلاع على المهمات التي تتقاضى تعويضات بالإضافة إلى الإطلاع على إجازات العاملين والتأكد من انعكاسها الصحيح على حساب التعويضات.

**ملاحظة:**

تم إدخال مكافئات ربعية مبلغ ٢٨٧.٢٢ دولار بالخطأ في حساب ضريبة الدخل في حين يجب إدراجها في حساب التعويضات.

بلغ الزمن الفعلي المصروف لتدقيق هذه الدورة ٥ ساعات.

**ت. تدقيق الرواتب والتعويضات للمتعاقدين المفرزين من إينا:**

بلغت الرواتب والتعويضات لموظفي إينا المحليين مبلغ ٤١,٩١٩.٤٤ دولار، تم أخذ شهر ٣ كعينة عن الربع الأول وتبلغ الرواتب المدفوعة في هذا الشهر ١١,٥٧١.١٩ دولار تم التأكد من مبلغ الرواتب بمطابقته مع مجموع المبالغ المسجلة في Excel sheet المرسلة من إينا.

بلغ الزمن الفعلي لتدقيق رواتب المفرزين وتعويضاتهم ٦ ساعات.

**ث. تدقيق رواتب وتعويضات الخبراء المقيمين:**

بلغت رواتب الخبراء المقيمين مبلغ ٦٦٥,٢٣١.٩٩ دولار، أما تعويضاتهم بلغت ٤٢٨,٧٩٥ دولار.

تم التأكد منها من خلال جدول الرواتب والتعويضات عن الربع الأول المرسل من إينا في الشهر الرابع بالإضافة إلى Dept Note التي تحتوي على الإجمالي للرواتب والتعويضات وتم التأكد من النسب المحملة على حيان حسب الاتفاق بينهما.

بلغ الزمن الفعلي في تدقيق رواتب وتعويضات الخبراء المقيمين ٣ ساعات.

### ج. تدقيق رواتب وتعويضات الخبراء الدوارين:

بلغت رواتب الخبراء الدوارين مبلغ ٢٣٠,٧٦٧ دولار، أما تعويضاتهم فبلغت ١٨,٠٧٨.١٨ دولار.

تم التأكد من الرواتب من خلال جدول الرواتب والأجور المرسل من إينا ذاته الذي يحتوي على رواتب وتعويضات الخبراء الأجانب أما التعويضات تم التأكد منها من خلال جداول التعويضات عن أشهر الربع الأول والمرسلة من إينا شهرياً.

بلغ الزمن الفعلي لتدقيق رواتب وتعويضات الخبراء الدوارين ٢ ساعة و ٤٠ دقيقة.

## ٢) دورة المشتريات والخدمات:

بلغت قيمة المشتريات المدفوعة في الربع الأول ٣,٦٧٣,١٨٩.١٤ دولار، حيث تنقسم إلى نوعين:

١- مشتريات محلية: بلغت ١,٠٨٢,٧٢٣.٤٧ دولار

٢- مشتريات خارجية: بلغت ٢,٥٩٠,٤٦٥.٦٧ دولار

كما بلغت قيمة الخدمات المدفوعة في الربع الأول مبلغ ٧,٣٩٢,٥٨٤.٠٥ دولار، أي ما نسبته ٥٢.٨% من إجمالي النفقات خلال هذا الربع.

وتنقسم هذه الخدمات إلى:

١- خدمات مقدمة من الشركة السورية للنفط: بلغت ٣٣٣,٩٧٥.٥٦ دولار

٢- خدمات خارجية: بلغت ٧,٠٥٨,٦٠٨.٤٩ دولار

تم أخذ عينة عشوائية تم انتقاؤها وفق أسلوب الانتقاء المنتظم، حيث بلغ عدد سندات القيد للمشتريات والخدمات الخارجية في الربع الأول ٦ مستندات .

هناك عملية شراء Mechanical Equipment بمبلغ ١٢٤,٤٩٠دولار ( ٢٨٩٥.١٢ أجور نقل + ١٢١٥٩٤.٨٨ قيمة المواد) بمقارنتها مع مبلغ Receiving Note (تقرير الاستلام) بمبلغ (١١٨,٤٤٠دولار) نلاحظ أن هناك فرق حوالي ٣,١٥٤.٨٨ دولار تم السؤال عن ذلك فكان السبب أنه يتم الاعتماد على كمية المواد المستلمة الواردة في R.N ولا يتم الاعتماد على القيمة لأن الحقل يعتمد على سعر صرف مختلف عن سعر الصرف المعتمد من قبل الإدارة في دمشق.

سند القيد رقم ٢٠٨١ يمثل مواد وخدمات مقدمة من شركة كروسكو بقيمة ٧٨٤,٥٣٧.٣٥ دولار وهذه المواد والخدمات متعلقة باختبارات طبقية وجيوفيزيائية للبئر ومواد إسمنتية ومواد حفر الآبار وفق العقد رقم HPC/06-09 . وقد تم التاكد من تحقق كافة أهداف المراجعة فقد كانت المستندات المرفقة من فاتورة شراء وطلب شراء وتقرير استلام وأمر شراء متطابقة كما استندت العملية على عقد تم بناء على شروط تنافسية كافية.

تم استلام فاتورتين من المورد

فاتورة رقم 50/USD/HPC-06-09/03-08 مبلغ ٣٠٩,٨٠٢.٢٥ دولار

فاتورة رقم 51/USD/HPC-06-09/03-08 مبلغ ٤٧٤,٧٣٥.١ دولار

كل من الفاتورتين السابقتين تتضمن تكلفة المواد والخدمات

كما يوجد أيضاً فواتير تفصيلية بكل مادة وخدمة على حدة

تم الدفع على الشكل التالي:

٩٠% من المبلغ المستحق دفع باليورو عن طريق تحويله من بنك زغرب بكرواتيا إل حساب شركة كروسكو في البنك ذاته

١٠% من المبلغ المستحق دفع بالليرة السورية

تم مقارنة الأسعار في الفواتير الإفرادية مع أسعار العقد فوجد أنها متطابقة

تم التأكد من احتجاز الضريبة المتوجبة على موردي المواد المشتراة من المبلغ المستحق للمورد حسب القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤.

وقد تبين وجود أخطاء في سعر الصرف حيث اعتمدت الشركة سعر الصرف في أول العام وقامت بتثبيته طوال العام بما يخالف العقد الذي ينص على التثبيت الشهري.

بلغ الزمن الفعلي لتدقيق المشتريات والخدمات حوالي ٤٠ ساعة.

### ٣) دورة النفقات

**١- نفقات التدريب:**

تبلغ نفقات التدريب المدفوعة في الربع الأول ١٠,٠١٤.٦٥ دولار

توزعت كالتالي:

٣,٧٣٩.٩٦ دولار نفقات تدريب للموظفين المفرزين من الشركة السورية للغاز.

٦,٠٩٧.٢٤ دولار نفقات تدريب للموظفين المفرزين من الشركة السورية للنفط.

١٧٧.٤٥ دولار نفقات تدريب للموظفين المحليين (حيان).

تمثل دورات لغة في ALC تم التأكد من الفاتورة المرفقة ومن الأسماء المدرجة فيها ومن المبالغ المتوجبة ومن تفاصيل الدفع كما تم التأكد من أمر التحويل إلى حساب المركز الأميركي للغات في بنك بيمو بالمبلغ مطروحاً منه الضريبة.

تم سؤال بعض الموظفين عن مدى الاستفادة الفعلية من هذه الدورات وكانت الأجوبة بشكل عام إيجابية ولاسيما أن شركة حيان تتعامل مع خبراء أجانب، كما جميع مستنداتها المحاسبية والإدارية وغيرها يتم إعدادها باللغة الإنكليزية وهذا ما يجعل إخضاع الموظفين لدورات اللغة بغاية الأهمية.

بلغ الزمن الفعلي لتدقيق نفقات التدريب ٤ ساعات و٥٠ دقيقة.

**٢- نفقات الصيانة:**

بلغت نفقات الصيانة في الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ ٥،٩٧١ دولار، كما بلغ عدد سندات القيد ١٠ سندات.

تم أخذ عينة عشوائية من ٣ سندات تم انتقاؤها وفق أسلوب الانتقاء المنتظم.

حيث تبلغ نفقات الصيانة في العينة المنتقاة ٢,١٤١ دولار.

تم مقارنة المبالغ المسجلة في سندات القيد مع فواتير الصيانة المرسلة من الوكالات التي تم التعاقد معها.

بلغ الزمن الفعلي لتدقيق نفقات البنزين والصيانة ٤ ساعات.

**٤) دورة التمويل**

تمت مطابقة التحويلات في كشف حساب المصرف التجاري السوري مع إشعار التحويل الوارد من شركة إينا. وقد دلت الاختبارات التي شملت كافة التحويلات على صحة العمليات.

تم جرد النقدية لدى أمين الصندوق وتبين أن مسودة حساب الصندوق الممسوكة لدى أمين الصندوق يطابق النقدية الموجودة لديه، إلا أننا لم نتمكن من مطابقة الرصيد الدفتري مع النقدية الفعلية نتيجة لتأخر الترحيل.

بلغ الزمن الفعلي للتدقيق ٢.٣٠ ساعة.

**ثالثاً : الاختبارات الجوهرية (الأرصدة)**

تتعلق الاختبارات الجوهرية للأرصدة بالحسابات التالية:

١- حساب النقدية: فقد تم الإطلاع على مذكرات التسوية الخاصة بأرصدة البنوك وتم التحقق من مطابقة الأرصدة الدفترية بعد التسويات. وذلك عن طريق طلب كشوف خاصة من المصارف موقوفة في ٢٠٠٨/٦/٣٠، كما تم جرد النقدية لدى أمين الصندوق وكانت مطابقة.

٢- حساب الموردين: تمت متابعة أرصدة الموردين كما في ٢٠٠٨/٦/٣٠ وتبين أنها سُددت بالكامل خلال الشهر السابع.

٣- حساب المخزون: تم وضع ملاحظات واقتراحات في رسالة سُلمت للإدارة تتعلق بمتابعة المخزون وإعداد سجل للمواد وقيود تسوية ربعية بقيمة المخزون في نهاية كل ربع إذ أن السجلات المالية لا تُظهر قيمة المخزون بحسب عقد الشركة المبني على الأساس النقدي مما يؤدي إلى تحميل مشتريات المواد على النفقات الملموسة وغير الملموسة.

وبالتالي فإن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في مراجعة الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ وفق استراتيجية خطر المراجعة هي:

١- وجود أخطاء في تصنيف بعض النفقات.

٢- لم يتم تصحيح الخلل في مطابقة التأمينات الاجتماعية.

٣- وجود أخطاء في سعر الصرف حيث اعتمدت الشركة سعر الصرف في أول العام وقامت بتثبيته طوال العام بما يخالف العقد الذي ينص على التثبيت الشهري.

٤- تكرر ملاحظات الجرد التي تم الإشارة إليها في الربع الأول.

بلغ الزمن المستغرق في مراجعة الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ وفق استراتيجية خطر المراجعة في كل دورة من الدورات مايلي:

١- دورة الرواتب والأجور: ٢٣ ساعة.

٢- دورة المشتريات والخدمات: ٦٠ ساعة.

٣- دورة النفقات: ٨ ساعة و٥٠ دقيقة.

٤- دورة التمويل: ٢ ساعة و ٣٠ دقيقة.

٥- الجرد: ٢٠ ساعة.

٦- تقدير الرقابة الداخلية: ٢٤ ساعة.

وبالتالي فإن إجمالي الزمن الفعلي المستغرق لمراجعة الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ هو ١٣٨ ساعة و٢٠ دقيقة، ما يقارب حوالي ١٧ يوم.

وبمقارنة الزمن الفعلي المستغرق في كل من إستراتيجية مخاطر الأعمال وإستراتيجية خطر المراجعة، نجد أن الزمن الفعلي وفق استراتيجية مخاطر الأعمال أقل من الزمن الفعلي وفق استراتيجية خطر المراجعة بـ ٧٢ ساعة و٥٠ دقيقة.

**وبالتالي نستنتج أن استراتيجية مخاطر الأعمال أكثر كفاءة من استراتيجية خطر المراجعة.**

# النتـــائج
# واختبـار الفرضيات

# النتـــــائج واختبـــار الفرضيـــات

## أولاً: النتائج

من خلال الدراسة التطبيقية على شركة حيان للنفط (HPC) توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

١- يمكن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج.

٢- إن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج يساعد على فهم أعمق لوضع المنشأة من خلال دراسة المنشأة دراسة وافية من الداخل والخارج، وتحديد مواطن المخاطر والتركيز على فهمها ومدى انعكاسها على القوائم المالية وتأثيرها على تحقيق إستراتيجية المنشأة وأهدافها.

٣- إن تطبيق إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط – عقود تقاسم الإنتاج يساعد على رفع كفاءة المراجعة من خلال تخفيض وقت المراجعة عن طريق التقليل من الاختبارات الجوهرية.

٤- إن المراجعة وفق إستراتيجية مخاطر الأعمال أكثر عملية من المراجعة وفق إستراتيجية خطر المراجعة التقليدي،لأنها تسمح للمراجع بمرونة أكثر في اتخاذ الإجراءات التي تساعد على الوصول إلى أهدافه، كما أنها تمكن المراجع من تقديم قيمة مضافة للمنشأة من خلال المقترحات التي يمكن أن يقدمها المراجع لها والتي توصل إليها المراجع من فهمه العميق للمنشأة وخاصة فيما يخص الرقابة على المخزون وأسعار الصرف.

٥- إن استراتيجية مخاطر الأعمال تعتبر بديلاً قوياً قابلاً للتطبيق وإن هذا التطبيق يحمل في طياته إعادة النظر في معايير المراجعة برمتها.

**ثانياً: اختبار الفرضيات**

اختبار الفرضية الأولى:

تم التحقق من صحة الفرضية الأولى من خلال مراجعة حسابات الربع الأول لعام ٢٠٠٨ لشركة حيان وفق استراتيجية مخاطر الأعمال، حيث يمكن استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز (عقود تقاسم الإنتاج).

اختبار الفرضية الثانية:

تم التحقق من صحة الفرضية الثانية من خلال مراجعة حسابات الربع الثاني لعام ٢٠٠٨ لشركة حيان وفق استراتيجية خطر المراجعة، حيث إن استخدام إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة شركات النفط والغاز (عقود تقاسم الإنتاج) تؤدي إلى مراجعة أكثر كفاءة بالمقارنة مع استراتيجية خطر المراجعة.

# التوصيـــــات

# التوصيـــــات

من خلال النتائج السابقة الذكر توصلت الباحثة إلى التوصيات التالية:

١- ضرورة إدخال تعديلات جوهرية على المعايير المهنية المبنية على خطر المراجعة وخطر المعاينة والانطلاق من أدنى إلى أعلى، واستبدالها بمعايير جديدة تبنى على خطر الأعمال عن طريق ربط خطر الأعمال مع خطر المراجعة كتحديد درجة خطر الأعمال التي يتوصل إليها المراجع بشكل أولي واعتبارها هي الخطر الملازم تمهيداً لاستخراج خطر الاكتشاف الذي يمثل المتغير الأكثر أهمية في معادلة خطر المراجعة.

٢- ضرورة مبادرة المحاسبين القانونيين ذاتياً لتحديث معرفتهم وتنمية مهاراتهم فيما يتعلق باستخدام استراتيجية مخاطر الأعمال، لكونها تعد مدخلاً حديثاً للمراجعة فضلاً عن كونها تشكل أساساً مناسباً للمهنة ولما لها من أهمية في النهوض بالمهنة ومجابهة التحديات التي تواجهها في الوقت الحاضر.

# المصادر والمراجع

# المصادر والمراجع

## المراجع والمصادر العربية:

### أولاً: الكتب

- القاضي، حسين و قريط، عصام، ٢٠٠٥، "مراجعة الحسابات: الإجراءات"، منشورات جامعة دمشق.
- توماس، وليم و هنكي، أمرسون، ١٩٨٩، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكامل الدين سعيد، دار المريخ، الرياض.
- عشماوي، ابراهيم علي، ١٩٩٧، "دراسات في المراجعة"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- لطفي، أمين السيد أحمد، ١٩٩٧، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- محمد، عبد الفتاح محمد، ١٩٩٩، "المراجعة: مدخل قياس وضبط المخاطر"، جامعة عين شمس.

### ثانياً: الرسائل الجامعية والأبحاث العلمية

- البديوي، منصور أحمد و شحاته، شحاتة السيد، ٢٠٠٣، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، محمد السيد سرايا، ٢٠٠١، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الرباعي، يوسف عبده راشد، ٢٠٠٦، "إستراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

- خولاني، زاهر رضا، ٢٠٠٩، "إمكانية تطبيق مدخل إستراتيجية مخاطر الأعمال في مراجعة الحسابات في سورية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

## :Foreign References

### First: books

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1983, “Audit and Accounting Guide: Audit Sampling”, AICPA, New York.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1987, “Codification of Statements on Auditing Standards ”, AICPA, New York.
- Arens, Alvin A & James K . Loebbecke, 1997, "Auditing: An Integrated Approach", 8th ed., Prentice – Hall, Inc., New Jersey.
- Banks, Eric & Dunn, Richard, 2003, “Practical Risk Management”, 2003.
- Bell, B. Timothy, Doogar, Rajib, and Solomon, Ira, 200٨, “Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing”, Journal of Accounting Research.
- Bell, T., F. Marrs, I. Solomon, and H. Thomas. 1997, “Auditing Organization Through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process”. KPMG Peat Msrwick, LLP & University of Ilinois.

- Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, 2001, "Modern Auditing", 7th ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York.
- Condamin, Laurent, and Naim, Patrick. 2006, “Risk Qualification Management, Diagnosis and Heading”.
- D.R. Carmichael, ph.D.,CPA, John J. Willingham, ph.D., CPA. “Perspectives in Auditing”, 4th ed., New York.
- Gill, Gurdarshan S. & Cosserat & Leung & Coram, 2003, "Modern Auditing: Glossary", 5th ed., Jone Wiley & Sons, (http://www.ican.org.np/public-htm ).
- Lemon, W. M., Tatum, K.W. & Turley, W.S., 2000, “Developments in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms”, London, ABG Publications.
- Messier Jr., William F., 2003, Auditing & Assurance Services, 3ed., McGraw-Hill, Boston.
- O’Donnell, Ed., Schultz, Jr., Joseph J, 2004, “Strategic Assessment During Business Risk Audits: The Halo Effect on Auditor Judgment about Fluctuations in Accounts”, W. P. Carey School of Business Arizona State University.
- Schelluch Peler & Topple, Stephen & Rittenberg, Larry & Schwieger, Bradley, 2003, "Assurance and Auditing: Concepts for a Changing Environment", 1st ed., Australian.

## Second: periodicals

- Armour, Mark , 2000, “Internal Control: Governance Framework and Business Risk Assessment at Reed Elsevier”, Auditing: A journal of Practice & Theory, Supplement.
- Ballou, Brian & Heitger, Dan L. & Tabor, Richard H., 2001, "A Process for Understanding a Business and its Industry", the CPA Journal, August.
- Bierstaker, James Lioyed & Wright, Arnold, 2004, "Does the Adoption of a Business Risk Audit Approach Change Internal Control Documentation and Testing Practices?", International Journal of Auditing Valume 8, March, (http://www.blackwellsynergy.com/links/doi/10.1111/j.1099-1123.2004.002 10.x/abs/).
- Eilifsen, Aasmund & Kanechel, W. & Wallage, Philip, 2001, “Application of the Business Risk Audit Model: A field Study”, Accounting Horizons.
- Erikson, Marle & Mayhew, Brian W.& Fliix, William, 2000,”Why do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan”, Journal of Accounting Research, Spring.
- Humphrey, Christopher, Jones, Julian, Khalifa, Rihab, and Robson, Keith, 2002, “Business Risk Auditing Profession Status, Identify, and Fragmentation”.
- Turley, Stuart & Crutis, Emer, 2007, “The Business Risk Audit: A longitudinal case study of an audit engagement”, November, Accounting, Organizations and Society.

# ملخص باللغة الإنكليزية

# Abstract

## The Ability of Applying Business Risk Strategy in Auditing of Petroleum Company under Petroleum Sharing Contracts
## (Applied Study)

**Prepared by**
**Dima Abbas Abbas**

**Supervised by**
**Ph. Dr. Hussain Ahmad Dahdouh**

The adoption of business risk audit (BRA) approaches during the 1990s by several leading audit firms has been the subject of considerable scrutiny and commentary. Under BRA, the auditor responds to the increasing complexity of auditee financial reports by acquiring a deep and comprehensive understanding of the auditee's industry, strategy, business models, and processes—tasks best accomplished by higher-ranked labor—and by employing this understanding to make audit labor allocations.

Thus, came the idea of this research that puts the theoretical study of business risk constituents, implying them on actual data and comparing the results with the traditional audit risk.

This study is based on two hypotheses:

1- The Business Risk strategy could be used in auditing of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts).
2- Using the strategy of Business Risk in auditing of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts), results in more effectiveness than strategy of Audit Risk.

The researcher relay, in this study, on secondary resources in order to cover the theoretic side of study by using the books, the periodicals and the Arabic and foreign studies relevant to this study; while for the workable side, he applied the Business Risk strategy on one of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts).

The study is concluded with some conclusions as following:

1- The Business Risk strategy could be used in auditing of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts).
2- Using the Business Risk strategy in auditing of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts), helps more understanding of the firm, internally and externally; identifying the risks, their reflection on financial statements, along with their influence on the firm's strategy achievement and goals.
3- Using the Business Risk strategy in auditing of petroleum and gas companies (Production Sharing Contracts), helps rising the audit efficiency by reduction the audit time by means of decreasing the substantive tests of riskless accounts balances.
4- The Business Risk Strategy is more practical than the Audit Risk Strategy, because it allows auditor to conduct more fluently procedures, which help him realize his goals. Besides, it enables the auditor to present added value to the firm through the suggestions made by him.
5- The Business Risk Strategy is considered as a strong applicable alternative, and this application carries revision in the standards of auditing as a whole.

The study is concluded with some recommendations as following:

1- Substantial modifications should be added to the professional standards, based on audit risk and sampling risk, starting from down to up, and substituting the previous standards by new ones based on Business Risk. That will be done by connecting Business Risk to audit risk, as determining the Business Risk level to which the auditor initially reaches. The Audit Risk is considered as a primary step to find out detection risk, which represents the most important variable in Audit Risk equation.
2- Self-initiative is necessary for the auditors to update their knowledge and develop their skills regarding using Business Risk strategy, being considered as a modern approach of audit as

well as an appropriate fundamental of profession, in addition to its importance in profession advancement and confronting of the recent challenges.